Rok V CZERWIEC 1936 Nr. 6

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU SZÓSTEGO.

Str.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

Podatek przemysłowy:

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

1469.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na nabycie patentu.

Wydatek na nabycie patentu nie podlega potrąceniu.

Wyrok NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 7468/33 w sprawie firmy: „Termo", Urządzenia Centralnego Ogrzewania, Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Zaskarżonem orzeczeniem władza pozwana nie uwzględniła odwołania, w którem skarżąca domagała się m. i. uznania za potrącalny wydatek kwoty 52.949,16 zł, obejmującej koszt nabycia patentu na prawo eksploatacji zasobników pary, wchodzących w zakres produkcji Spółki, oraz koszty, związane z prowadzeniem procesu dla umożliwienia eksploatacji tego patentu, a odpisanej przez skarżącą na straty z powodu niemożności eksploatowania nabytego patentu. . . .

Zarzut obrazy punktu 6 art. 8 ustawy o podatku dochodowym w tem ujęciu, jak go podnosi skarżąca, a mianowicie, że wydatek na nabycie patentu zasadniczo jest związany z osiągnięciem dochodu i jako taki jest eksploatacyjnym wydatkiem, potrącalnym od przychodów w rozumieniu art. 6 ustawy, NTA uznał w świetle postanowień art. 8 i 6 ustawy za nieuzasadniony. Wydatek na patent jest bowiem oczywistym wydatkiem inwestycyjnym. Zresztą tak pojmowała go również skarżąca, skoro, jak wynika z akt sprawy, nabywając swego czasu prawo do patentu, zaaktywowała odnośną kwotę wydatkowaną w księgach swoich.

Słusznie też przepisy wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym stwierdzają, że koszt nabycia patentu nie jest wydatkiem eksploatacyjnym, co wynika z treści ust. 5 § 16 rozp. wykon. do art. 6 ustawy. Ust. 5 § 16 bowiem wyraźnie zezwala na amortyzowanie sukcesywne kosztu nabycia praw terminowych, wymieniając wynalazki, a patent jest właśnie takiem prawem do wyłącznej eksploatacji wynalazku przez określoną ustawowo ilość lat. Koszt nabycia patentu może być zatem, jak to właśnie rozporządzenie wykonawcze przykładowo wskazuje, odpisywany z dochodów w stosunku do jego ceny nabycia i ilości lat trwania przywileju patentowego.

W związku z tem jest w ramach art. 6 ustawy odrębnem zagadnieniem kwestja, czy wobec niemożności zrealizowania dalszych uprawnień, wynikających z przywileju patentowego, skarżąca, jako nabywczyni

uprawnień patentowych, była uprawniona do dokonania jednorazowego odpisu niezamortyzowanej części kosztu nabycia patentu. Lecz w tej płaszczyźnie, wbrew żądaniu skarżącej uwzględnienia dokonanego odpisu, władza z tem żądaniem się nie rozprawiła, powołując się, zresztą również nietrafnie — jak z poprzedniego wynika — na art. 8 p. 6 ustawy. W tym względzie jest zatem zarzut wadliwości postępowania uzasadniony....

Sam wyrok ani jego uzasadnienie nie budzi wątpliwości wobec wyraźnego charakteru nabytego patentu jako przedmiotu inwestycyjnego. Ale NTA pozostał z natury rzeczy w ramach skargi i jej wywodów. Z tych jednakże wynika również niewątpliwie, że firma skarżąca nie postawiła sprawy tak, jak to odpowiadało jej istocie. Przeoczyła ona mianowicie art. 6 ustawy o podatku dochodowym względnie jego przepis, dotyczący potrącalności „strat częściowych lub całkowitych w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu“. Nabyty patent jest przedmiotem inwestycyjnym i to zużywalnym, co mu przyznaje także § 16 ust. 5 (obecnie § 14 ust. 4) rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym, skoro przewiduje jego amortyzację w ciągu okresu jego używalności podobnie jak budynków, maszyn i innych części inwentarza martwego. Niema też wątpliwości, że nabyty patent jest przedmiotem służącym do osiągnięcia dochodu, bo tylko w tym celu został nabyty przez firmę skarżącą. Jeżeli następnie ten patent stał się bezwartościowym przez to, że jego eksploatacja stała się niemożliwą, to fakt ten oznacza „stratę w przedmiocie, podlegającym zużyciu i służącym do osiągnięcia dochodu“, podobnie jak byłoby w razie zniszczenia maszyny, kotła, narzędzi, naczyń i t. p. Taka zaś strata jest potrącalna z dochodu według wyraźnego przepisu art. 6. To samo odnosi się do wypadku, gdy po dokonaniu częściowej amortyzacji została jeszcze nieodpisana reszta kosztów nabycia patentu, który dopiero teraz okazał się bezwartościowy. Ponieważ ta reszta oznacza wartość bilansową patentu, przeto jej dewaluacja powoduje również „stratę w przedmiocie, podlegającym zużyciu i służącym do osiągnięcia dochodu“, podobnie jak byłoby w razie zniszczenia starszej i jeszcze nie całkiem zamortyzowanej maszyny, kotła, budynku i t. p.

Tomasz Lolek

1470.

PODATEK DOCHODOWY.

Amortyzacja ruchomości, wstawionych do złotowego bilansu otwarcia.

Uwzględnienie amortyzacji ruchomości, wstawionych do bilansu otwarcia w złotych, sporządzonego w myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 25 czerwca 1924 poz. 542 Dz. Ust., w ich wartości szacunkowej, nie może być odmówione z tego powodu, że zostały nabyte przed r. 1924. (Teza).

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1936 l. rej. 9712/33 w sprawie Egberta Bielera w Mełnie przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przy wymiarze skarżącemu podatku dochodowego na r. 1932 (rok gospodarczy 1930/31) pozwana władza nie uwzględniła amortyzacji maszyn i narzędzi rolniczych, nabytych przed 1 lipca 1924. Uchwałę Komisji Odwoławczej z 20 października 1933 płatnik zaskarżył do NTA, zarzucając w skardze obrazę art. 6, 15 i 23 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) oraz §§ 14, 15, 16 i 26 rozp. wykon.

NTA rozważył, co następuje:

Zaskarżona decyzja została oparta na przepisie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), czego skarga nie kwestjonuje. Gdy jednak stan faktyczny nie jest w niniejszej sprawie sporny, a chodzi jedynie o to, czy wysnute przez władzę z tego niespornego stanu faktycznego wnioski są trafne, przeto zarzuty skargi podlegają w tym względzie, mimo zastosowania do płatnika zaoczności, rozpoznaniu. Nie jest w szczególności sporne, że do złotowego bilansu otwarcia, sporządzonego w myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 25 czerwca 1924 poz. 542 Dz. Ust. na dzień 1 lipca 1924, maszyny i narzędzia rolnicze wstawione zostały w tej wartości szacunkowej, jaką one przedstawiały w dniu sporządzenia bilansu i że władze wymiarowe przyjmowały do roku podatkowego 1931 włącznie, t. j. w ciągu lat 6, od wartości martwego inwentarza, przyjętej do złotowego bilansu otwarcia, na amortyzację tegoż inwentarza 10%. Władza odmówiła dalszej amortyzacji maszyn i narzędzi, nabytych przed 1 lipca 1924, wychodząc z założenia, że do końca roku podatkowego 1931 zostały one w całości zamortyzowane, skoro ulegały one amortyzacji od czasu ich nabycia. To atoli stanowisko władzy nie jest uzasadnione. Skoro, jak wyżej zaznaczono, maszyny i narzędzia rolnicze wstawiono do złotowego bilansu otwarcia w ich wartości szacunkowej w dacie bilansu i skoro od tej wartości rozpoczęto ich amortyzację, to płatnik miał prawo uskuteczniać odpisy amortyzacyjne tak długo, dopóki amortyzacja nie osiągnęła kresu (por. tezę, ustaloną w wyroku z 25 listopada 1933 l. rej. 2346/33[1]). Ponieważ nie jest sporne, że od chwili sporządzenia bilansu złotowego rok podatkowy 1932 był dopiero 7 rokiem amortyzacji, przeto nie było podstawy do odmówienia podatnikowi odpisów amortyzacyjnych spornych maszyn i narzędzi, skoro amortyzacja nie doszła jeszcze do kresu.

Z powyższych powodów NTA uznał, że stanowisko władzy nie znajduje uzasadnienia w stanie faktycznym sprawy i wobec tego uchylił za-

---

[1]) OPA 503/33.

skarżoną decyzją na zasadzie art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), jako dotkniętą istotną wadliwością postępowania.

I. Urzędowo ustalona teza nie wyczerpuje istotnej treści wyroku: zawiera w sobie to, co właściwie nie było nigdy spornem, natomiast pomija kwestję sporną. Sporną zaś jest kwestja, czy przez sporządzenie bilansu otwarcia w złotych rozpoczęty został dla celów podatkowych nowy okres amortyzacyjny z całkowitem pominięciem amortyzacji z okresu przed datą bilansu otwarcia w złotych.

II. Jak z treści wyroku wynika, NTA stanął na stanowisku, iż przez sporządzenie bilansu otwarcia w złotych rozpoczyna się nowy okres amortyzacyjny przedmiotów, w tym momencie jeszcze nie zamortyzowanych, w przypadku, gdy podstawę do dalszej amortyzacji stanowią wartości, przyjęte do bilansu otwarcia w złotych.

Osobiście w glosie OPA 1005/35 wypowiedziałem pogląd, iż, gdy chodzi o osoby fizyczne, amortyzacja dokonywana być może stale tak długo, jak długo się użytkuje objekt, podlegający amortyzacji. Podkreśliłem, że bilanse dla tej kategorji płatników nie mają tego znaczenia, jakie innym bilansom przypisuje art. 21 ustawy o podatku dochodowym i że ze względu na to, iż opodatkowanie w każdym roku jest w myśl art. 13 tej ustawy odrębne, nie może być wogóle mowy o dojściu amortyzacji do kresu.

Wskazywałem również, że, o ile odrzucić powyższy mój pogląd, to za początek okresu amortyzacyjnego należy przyjąć datę bilansu otwarcia w złotych.

Mogę dodać, że w każdym razie początek amortyzacji podatkowej należy liczyć od pierwszego roku wymiarowego pod rządem polskiej ustawy o podatku dochodowym.

Pozostawiając jednakże na uboczu osobisty mój pogląd na amortyzację dla osób fizycznych, stwierdzić należy, iż rozstrzygnięcie NTA jest zarówno konsekwencją zasady, wypowiedzianej w wyroku OPA 503/33, w którym NTA utrwalił zasadę matematycznej amortyzacji również dla osób fizycznych, jakoteż że jest ono zgodne z istotą bilansu otwarcia w złotych (rozporządzenie Prezydenta poz. 542/24 Dz. Ust.).

Według założeń tego rozporządzenia przez bilanse otwarcia w złotych rozpocząć się miał po latach inflacji walutowej nowy okres obrachunkowy, a wartości, przyjęte do bilansu otwarcia w złotych, miały już uwzględniać stratę na wartości z powodu zużycia za okres, poprzedzający bilans otwarcia w złotych. (Por. Lulek, Waloryzacja bilansów, Kraków, 1925, str. 20 oraz Szatensztejn, Bilanse w złotych, Warszawa, 1924, 2 wyd., str. 31).

Zaznaczyć należy, że bilans otwarcia w złotych nakazywał przyjmować według rzeczywistej wartości objekty, spisane już do jednego złotego, względnie przyjmować do bilansu otwarcia w szacunku wyższym, niżby to wynikało po uwzględnieniu początkowej wartości i dokonanej amortyzacji — o ile w dacie bilansu otwarcia w złotych odnośne objekty miały wyższą wartość.

Ale możliwość takiego wypadku bynajmniej nie stoi w sprzeczności z przyjęciem bilansu otwarcia w złotych za początek nowego okresu amortyzacji, wręcz odwrotnie: specjalne przepisy podatkowe, dotyczące podstaw wymiaru za rok podatkowy 1923, 1924, 1925, wskazują właśnie na to, że intencją ustawodawcy było zapomnieć o przeszłości i rozpocząć nowy okres amortyzacyjny od bilansu otwarcia w złotych.

Powyższa konkluzja dotyczy zarówno osób fizycznych, jakoteż prawnych.

Odrzucenie bilansu otwarcia w złotych jako podstawy do amortyzacji prowadziłoby w praktyce do poważnych komplikacyj: należałoby ceny nabycia oraz koszty dodatkowe, wpływające na wartość inwestycyj, a wyrażone w walutach państw za-

borczych i markach polskich, przeliczać na obecne złote. Nie wyobrażam sobie, by można było znaleźć jakieś stałe pewne kryterja do powyższych przeliczeń.

III. W związku z tematem niniejszej glosy należy wspomnieć o waloryzacji bilansów na 1 lipca 1928 na mocy rozporządzenia Prezydenta z 22 marca 1928 poz. 352 Dz. Ust. W zasadzie przy zastosowaniu mnożnika 172, a to zarówno dla wartości, wykazanej w aktywach, jakoteż dla odpowiedniego funduszu amortyzacyjnego, żadna trudność nie powstaje. Komplikuje się nieco sprawa w tych wypadkach, gdy w myśl art. 5 ust. 1 tegoż rozporządzenia nadwyżka z przerachowania została zużyta na pokrycie strat lat ubiegłych. W tych bowiem wypadkach płatnik zostaje niejako uprzywilejowany przy wymiarze podatku dochodowego w następnych latach: ma w granicach tej części nadwyżki, którą zużytkował dla pokrycia strat lat ubiegłych, możliwość amortyzacji, jakiej nie może posiadać inny płatnik, który z braku strat w latach ubiegłych całą nadwyżkę przelał na fundusz amortyzacyjny.

Mamy tu do czynienia z pozytywnym przepisem prawa o niewielkiej doniosłości gospodarczej. Możemy stanąć ostatecznie na stanowisku, że pokrycie strat lat ubiegłych kosztem nadwyżki bilansowej, uzyskanej z przerachowania, nie może wpłynąć na ogólną sumę odpisów.

W Niemczech sprawa amortyzacji w związku z bilansem otwarcia w złotych została uregulowana na mocy § 107 ustawy o podatku dochodowym z 10 sierpnia 1925. Ustalone zostało, że z wyjątkiem gruntów, które miały być przyjęte do bilansu podatkowego według zwyczajnej wartości (gemeiner Wert), inne objekty inwestycyjne miały być przyjęte według wartości fikcyjnej, nie przekraczającej 2/3 ceny nabycia lub wytworzenia w dacie bilansu. Od powyższej wartości, jak mówi ustawa: „...sind die dem Alter und der Lebensdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung (§ 16 Abs. 2 bis 4) abzuziehen". Powyższy bilans otwarcia stanowił jednocześnie podstawę do podatku majątkowego i w ten sposób przecenianie wartości i uzyskanie możliwości zwiększonej amortyzacji odbijało się ujemnie dla płatnika przy wymiarze podatku majątkowego. (Por. Franzmeier, Abschreibungen von den Gegenständen des Anlagekapitals, Würzburg, 1932, str. 80; Grossmann, Abschreibung und Steuer, 2 wyd., Lipsk, 1930, str. 119).

Przytoczony wyżej niemiecki przepis, dotyczący amortyzacji, wywołał w judykaturze i literaturze olbrzymie spory (por. Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin, 1929, t. II, str. 1341) w kwestjach analogicznych do tych, które poruszyłem na tle polskiego prawa w niniejszej glosie.

W. J. Szatensztejn

1471.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od długu, zahipotekowanego na nieruchomości rolnej, której dochód ustalono według norm średniej zyskowności.

Odsetki od długu, zahipotekowanego na nieruchomości, wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, podlegają odliczeniu od dochodu, ustalonego z tegoż gospodarstwa na zasadzie norm średniej zyskowności. (Teza).

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1936 l. rej. 8736/34 w sprawie Kazimierza Kwileckiego przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem skargi jest orzeczenie Komisji Odwoławczej z 27 lutego 1934 w sprawie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932, którem nie uwzględniono żądania skarżącego odliczenia od dochodu sumy 5804 zł 89 gr, a które to orzeczenie umotywowane zostało tem, że procenty za ubiegłe lata są pozycją niepotrącalną z przychodów, bowiem dochód za te lata, w których majątek Góry ksiąg nie prowadził, ustalono na podstawie norm średniej dochodowości, które to normy obejmują wszelkie koszty, związane z prowadzeniem gospodarstwa. Skarga zaś zarzuca obrazę art. 10 p. 1 i art. 15 ustawy o podatku dochodowym, przyczem powołuje się na wyrok NTA z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28[1]) i inne. Powołanie się atoli na judykaturę Trybunału jest o tyle nietrafne, że Trybunał rozstrzygał tam kwestję, czy odsetki, których odliczenia płatnik żądał, pozostają w związku gospodarczym ze źródłem dochodu, co, jak przyznaje władza w odpowiedzi na skargę, nie jest w niniejszej sprawie sporne. Co się tyczy zarzutu obrazy art. 15 ustawy o podatku dochodowym, to skarga uzasadnia go jedynie powołaniem się na okólnik Ministerstwa Skarbu z 29 maja 1925 L. D. P. O. 1837/II, według którego w wypadku stosowania norm orjentacyjnych przy szacowaniu dochodów z gospodarstw rolnych, dopuszczalne są te odliczenia, wymienione w art. 10 ustawy, które nie są związane ściśle z gruntem względnie z uprawą rolną, lecz z osobą płatnika. Aczkolwiek płatnik z nieogłoszonego w Dzienniku Ustaw okólnika nie może wywodzić żadnych praw, to powtórzenie treści okólnika zawiera w sobie niewątpliwie wywód zarzutu obrazy wymienionego tam art. 10 ustawy o podatku dochodowym.

Otóż w myśl art. 10 ust. 1 p. 1 i ust. przedost. ustawy o podatku dochodowym należy odliczyć od ogólnego dochodu odsetki od długów, o ile ciążą na źródłach dochodu i o ile pozostają w związku gospodarczym z temi źródłami. Pomijając kwestję, czy treść powyższego okólnika ujęta jako zarzut skargi, może uzasadnić zarzut obrazy wymienionych przepisów prawa, które wymagają, aby odsetki pozostawały w związku gospodarczym ze źródłem dochodu, gdyż kwestja ta nie jest między stronami sporna, zwrócić należy uwagę na to, że wobec tego spór toczy się jedynie o to, czy odsetki, zapłacone w roku operacyjnym od długu, zahipotekowanego na nieruchomości, wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, za okres ubiegły, podlegają odliczeniu od dochodu, ustalonego z tegoż gospodar-

---

1) OPA 68/32.

stwa na zasadzie norm średniej zyskowności. Otóż kwestję tę należy rozstrzygnąć w sensie dla skarżącego korzystnym. Przy szacowaniu bowiem dochodu z gospodarstwa rolnego według norm średniej zyskowności uwzględniane być mogą, jak to z natury rzeczy wynika, tylko te ciężary, które zwyczajowo, czy też ustawowo, a więc normalnie na gruncie ciążą. Dług Towarzystwa Kredytowego Ziemskiego nie może być uważany za tego rodzaju ciężar, a więc podlega odliczeniu od dochodu, o ile istnieją dalsze warunki, których istnienie władza w zasadzie przyznaje, a odmawia odliczenia z tego powodu, że dług został zapłacony za okres ubiegły. Ta okoliczność atoli z uwagi na przepis ust. przedost. art. 10 ustawy o podatku dochodowym nie może odgrywać roli, skoro odliczenie może być dokonane jedynie o tyle, o ile wydatek faktycznie uskuteczniony został. Oczywistą jest więc rzeczą, że płatnik może się domagać odliczenia za okres operacyjny, w którym wydatek faktycznie został uskuteczniony.

Z tych zasad należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1472.

PODATEK DOCHODOWY.

Miejsce opodatkowania w przypadku oddzielnego zamieszkania żony, przy odrębności majątkowej małżonków.

Wobec normy § 10 niem. kod. cyw. miejscem zamieszkania żony, na obszarze jego działania, a zatem i jej miejscem opodatkowania w myśl art. 30 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu poz. 411/25 Dz. Ust.[1]) jest miejsce zamieszkania męża, bez względu na stan odrębności majątkowej małżonków, jako nie mający według prawa cywilnego dla ustalenia zamieszkania żony żadnego znaczenia.

Wyrok NTA z 25 lutego 1935 l. rej. 341/32 i 9830/33 w sprawie Olgi Laskowskiej w Mysłowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930 i 1931.

... Skargi zarzucają dokonanie wymiaru przez władzę niewłaściwą. ...

---

[1]) Art. 14 § 1 Ordynacji Podatkowej określa właściwość miejscową władzy wymiarowej tak samo, jak dawny art. 30 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.

W myśl art. 30 ustawy o podatku dochodowym wymiaru dokonuje się w tym okręgu szacunkowym, w którym płatnik ma w dniu 15 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy siedzibę lub miejsce zamieszkania. Kodeks niemiecki, obowiązujący zarówno w miejscu, ustalonem przez władzę jako miejsce zamieszkania skarżącej, jak i w miejscu, przez nią podanem, stanowi w § 10, iż żona dzieli zamieszkanie z mężem. Skarżąca wywodzi w skardze, iż przepis ten ma charakter dyspozytywny, mogący ulec zmianie z woli stron. Otóż tak nie jest. Przepis ten jest konsekwencją przepisów §§ 1353 i 1354, stanowiących o wspólności życia jako jednym ze skutków małżeństwa, a więc norm bezwzględnie obowiązujących. Uchylenie wspólności życia może nastąpić z przyczyn i w formie w ustawie przewidzianych, nie jest jednak pozostawione dowolności stron. Drugi ustęp § 10, na który powołuje się skarżąca, ma oczywiście zastosowanie tylko w tych wypadkach, gdy bądź z powodu ustanowienia przez męża miejsca zamieszkania zagranicą bądź z powodu zniesienia wspólności małżeńskiej w myśl § 1575 kod. cyw. żona nie dzieli zamieszkania z mężem, względnie, gdy mąż zamieszkania nie posiada. Tylko w tych wypadkach żona może mieć samodzielne zamieszkanie. Natomiast oczywiście bez znaczenia dla tej dziedziny, jako dziedziny skutków osobowych małżeństwa, są skutki majątkowe małżeństwa i sposób uregulowania stosunków majątkowych małżonków.

Gdy więc skarżąca nie udowodniła, by miała miejsce zamieszkania inne, niż jej mąż, a wykazany przez nią stan odrębności majątkowej małżonków nie ma dla kwestji zamieszkania żadnego znaczenia, mogła władza zasadnie na podstawie streszczonych wyżej przepisów prawa oraz wynikającego z akt stanu faktycznego przyjąć, że skarżąca ma miejsce zamieszkania przy mężu....

Ustawy cywilne i procesowe znają i normują t. zw. właściwość pochodną, według której osoby, mające obowiązek mieszkania z inną osobą (jak żona lub nieletnie dzieci), podzielają też sąd powszechny (ogólnie właściwy) tej innej osoby. Zamiast więc zasady swobodnego wyboru swego miejsca zamieszkania wchodzi tu w zastosowanie zasada określenia go przez przepis ustawy, przyczem z reguły kwestja faktyczna, t. j. okoliczność, że np. żona przebywa w innej niż mąż miejscowości, pozostaje bez znaczenia. Są jednak od tego wyjątki. I tak według prawa niemieckiego żona może swobodnie wybrać sobie miejsce zamieszkania, a zatem i swój sąd powszechny, gdy mąż nie ma żadnego miejsca zamieszkania lub gdy udał się zagranicę, a żona nie miała obowiązku opuszczenia kraju z nim razem (§ 10 niem. kod. cyw.).

W obradach nad polską procedurą cywilną (Projekty referentów z uzasadnieniem I str. 9 i n.) przyjęto też zasadę, wyrażoną w § 70 austr. normy jurysdykcyjnej, która jednak idzie nieco dalej w wyjątkach od pochodnego sądu powszechnego żony, niż kodeks cywilny niemiecki. Sąd męża jest nim także — według tego ujęcia — dla żony, jeżeli małżeństwo nie jest s ą d o w n i e r o z d z i e l o n e (separowane), roz-

wiedzione lub uchylone przez śmierć męża. Dalej wprowadzono tam kryterjum stałego pobytu żony, którą mąż pozostawił w kraju, udając się zagranicę.

Na nieporozumieniu polega jednak twierdzenie, że i inne ustawy cywilne, a w szczególności kodeks Napoleona poszedł również drogą tych wyjątków od zasady pochodności, skoro art. 108 tegoż kodeksu wypowiada tylko kategoryczną regułę: La femme mariée n'a point d'autre domicile que celui de son mari. Inaczej ujmuje tę rzecz kodeks cywilny szwajcarski, który uznaje samodzielne miejsce zamieszkania żony w przypadku, gdy miejsce zamieszkania męża nie jest znane lub gdy żona jest uprawniona żyć oddzielnie (art. 25).

Według k. p. c. „powództwo przeciwko mężatce, nierozłączonej sądownie, wytacza się przed sąd właściwy dla męża" (art. 27). Jest to zatem jej miejscowy sąd powszechny — pochodny, a raczej jej pochodna właściwość ogólna. Jednakowoż kodeks na tem nie poprzestał. Zna on bowiem także właściwość z wyboru, „przemienną", alternatywną albo konkurencyjną — w tem znaczeniu, że powód może sobie — oprócz sądu ogólnie właściwego — wybrać sąd z art. 33 k. p. c., zapozywając mężatkę, stale przebywającą poza miejscem zamieszkania męża, przed sąd miejsca jej (stałego) pobytu. Chodzi tu o przypadki, w których żona nie chwilowo tylko, lecz stale i oddzielnie przebywa poza miejscem zamieszkania męża (Gołąb, Miejscowa właściwość sądowa w projekcie polskiej procedury cywilnej, Lwów, 1926, str. 2).

I nowy tekst art. 11 ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) liczy się w swym ustępie pierwszym z sądowem rozłączeniem (separacją) małżonków, które powoduje oddzielne ich opodatkowanie. Ale opodatkowanie takie zachodzi również w niektórych innych przypadkach, a mianowicie, gdy żona ma odrębny zawód lub zatrudnienie zarobkowe, uposażenie, emeryturę lub wynagrodzenie za najemną pracę (art. 3 l. 3 b) i 5 powyższej ustawy). Zapewne, że stan „odrębności majątkowej małżonków" nie ma i nie powinien mieć wpływu na właściwość miejscową — jednak dwa przypadki, a mianowicie, gdy mąż jest nieznany z miejsca zamieszkania lub pobytu (art. 25 k. p. c.), jak również, gdy żona ma prawo mieszkać i faktycznie mieszka oddzielnie od męża — te przypadki powinny być, mojem zdaniem, uwzględniane także przez podatkowe władze wymiarowe, choćby one nie miały do tego bezpośredniej podstawy prawnej w dotyczących przepisach podatkowych. Trzeba bowiem zawsze pamiętać o naczelnej zasadzie porządku prawnego, że całe prawo stanowi jedność, zwarty system norm prawnych, a nie luźne i niemające z sobą bliższego związku przepisy. Choćby tedy przepis analogiczny zawarty był w ustawie wymiarowi podatków „obcej", np. w kodeksie postępowania cywilnego, to nietylko niema przeszkody, ale wprost zaleca się stosowanie go odpowiednie także w innych, nieprocesowych sytuacjach faktycznych i prawnych. Odnosi się to zwłaszcza do przypadków stałego i oddzielnego przebywania żony poza miejscem zamieszkania męża (art. 33 k. p. c.).

Stanisław Gołąb

1473.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenie, wypłacone przez spółkę akcyjną za gwarancję, udzieloną przez głównego akcjonarjusza.

Wynagrodzenie, wypłacone przez spółkę akcyjną za gwarancję, udzieloną dla jej zobowiązań przez głównego akcjonarjusza, może być — w zależności od stanu faktycznego sprawy — uznane za udział w zysku spółki.

Wyrok NTA z 5 czerwca 1935 l. rej. 5872/32 w sprawie firmy: Polskie Zakłady Przemysłu Cynkowego Sp. Akc. w Będzinie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 kwot 300.000 zł, 1.062.267 zł 30 gr i 80.907 zł 30 gr, księgowanych przez skarżącą na rzecz Maksa Fürstenberga tytułem wynagrodzenia za udzieloną przez niego gwarancję za zobowiązania skarżącej oraz tytułem odsetek od tego wynagrodzenia.

Władza pozwana uzasadnia doliczenie to w ten sposób, iż ustala na podstawie wyników postępowania wyjaśniającego, że udzielenie przez Adolfa Paradistala (jako pełnomocnika Maksa Fürstenberga) pism gwarancyjnych nie miało i mieć nie mogło charakteru świadczenia odpłatnego ze strony Fürstenberga na rzecz Spółki, a w konsekwencji zarachowane kwoty nie mają charakteru gospodarczej odpłaty, zwłaszcza wobec braku związku przyczynowego między określeniem ich wysokości a rozmiarami rzekomego świadczenia, zaczem kwoty te nie stanowią kosztu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodu, lecz stanowią formę przewłaszczenia dochodu Spółki jako osoby prawnej na rzecz jej głównego akcjonarjusza, podlegają więc doliczeniu na mocy art. 6 i 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

NTA rozważył w granicach skargi, co następuje:

Skarga zwalcza uzasadnienie zaskarżonej decyzji, podnosząc, że udzielenie poręczenia w stosunkach handlowych dokonywane bywa jedynie za wynagrodzeniem, a dalej podnosi, że przy ocenie takiego stosunku nie może odgrywać żadnej roli okoliczność, że gwarancji udzielił spółce akcyjnej jej główny akcjonarjusz, zarzucając mimochodem, że brak w aktach stwierdzenia, by Maks Fürstenberg był jednym z głównych akcjonarjuszów Spółki. Otóż w tej mierze stwierdzić należy, że akta zawierają protokół walnego zgromadzenia Spółki, w którem brał udział pełnomocnik Maksa Fürstenberga, jako właściciela przeszło połowy akcyj, dalej odpis pisma Śląskiego Zakładu Kredytowego w Katowicach z 2 maja 1929, w którem tenże, powołując się na otrzymaną wiadomość o nabyciu przez Maksa Fürstenberga większego pakietu akcyj oraz na fakt, że zawsze dotychczasowi akcjonarjusze gwarantowali kredyt przez Zakład Spółce udzielony, zażądał dostarczenia gwarancji Maksa Fürstenberga, a wkońcu pełnomocnictwo Maksa Fürstenberga, którem legitymował się przy zezna-

waniu gwarancji Adolf Paradistal, a które wyraźnie upoważnia tegoż pełnomocnika do zastępowania Fürstenberga we wszystkich sprawach „jako akcjonarjusza Polskich Zakładów Przemysłu Cynkowego Sp. Akc.“ Związek zatem między faktem posiadania większości akcyj przez Maksa Fürstenberga a faktem udzielenia przez niego gwarancji, jak również sam fakt posiadania tych akcyj, jest w aktach niewątpliwie stwierdzony. Wobec tego zaś wniosek pozwanej władzy, że udzielenie gwarancji za zobowiązania Spółki nie miało charakteru odpłatnego, jako zdziałane przez głównego akcjonarjusza i w tym jego charakterze, a więc w oczywistym celu utrzymania wartości i dochodowości własnych akcyj — nie może być przez NTA uznany za sprzeczny z istotnym stanem rzeczy. Brak bowiem w tego rodzaju stosunku charakteru działania w cudzym interesie, co jest nieodzownym warunkiem odpłatności takiego działania. Jakkolwiek spółka akcyjna, jako osoba prawna, jest formalnie w takim stosunku odrębnym podmiotem prawa, jednak interesy tej osoby tak dalece się schodzą z interesami głównego jej akcjonarjusza i tak dalece tym właśnie osobistym interesom takiego akcjonarjusza są podporządkowane, że istotna treść stosunku tego rodzaju może być w danych warunkach uznana za formę zabezpieczenia korzyści z posiadania większości akcyj spółki przez zabezpieczenie siły kredytowej i gospodarczej spółki, a pobierane od spółki w tych warunkach wynagrodzenie — za formę korzyści, ciągnionych ze stanowiska głównego akcjonarjusza, a więc za formę udziału w zyskach spółki.

Zarzuty skargi, skierowane przeciw ocenie przez władzę pozwaną wysokości prowizji, są nieuzasadnione, ileże wzgląd na wysokość tej prowizji w stosunku do realnych korzyści, osiągniętych przez Spółkę z udzielenia gwarancji, stanowił jeden z momentów, oświetlających charakter samego stosunku prawnego, o którego ocenę chodziło — w tym więc sposobie oceny gospodarczej wydatków nie można dopatrzyć się naruszenia zasad, wypowiedzianych w cytowanym w skardze wyroku[1]) w związku z odmiennym stanem faktycznym i prawnym owej sprawy.

W tym stanie rzeczy NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

---

[1]) Mowa o wyroku z 26 maja 1930 l. rej. 1022/28 w sprawie Francuskiego Tow. Akc. „Perun“. Odnośny ustęp tego wyroku brzmi: „...O ile chodzi o wydatki na biuro, z istoty swej należące do kosztów osiągnięcia dochodu, to przepis art. 21 w związku z art. 8 p. 6 ustawy bynajmniej nie daje władzy prawa tak daleko sięgającego, by jej wolno było na niekorzyść płatnika snuć wnioski ze swojej oceny gospodarczego uzasadnienia rozmiaru tych wydatków. Jeżeli władza jest zdania, że przy innej organizacji pracy możnaby zmniejszyć wydatki na biuro, to ta okoliczność sama przez się nie daje jeszcze podstawy do wydzielenia części tych wydatków z prawidłowo zaksięgowanych i uwzględnionych w zamknięciu kosztów handlowych i doliczenia tej części do zysków bilansowych.“

1474.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenie, wypłacone przez spółkę akcyjną akcjonarjuszom większości za zdeponowanie akcyj w banku celem zabezpieczenia spłaty zobowiązań spółki.

Wynagrodzenie, wypłacone przez spółkę akcyjną akcjonarjuszom większości za zdeponowanie akcyj w banku celem zabezpieczenia spłaty zobowiązań spółki, nie jest wydatkiem potrącalnym.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 8966/32, 3236/35, 5327/35 i 1027/36 w sprawie Spółki Akc. Wyrobów Bawełnianych J. K. Poznańskiego w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1927, 1928, 1929 i 1930.

Przedmiotem sporu w połączonych sprawach (art. 79 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.) jest doliczenie do podstaw wymiaru podatku dochodowego na lata 1927, 1928, 1929 i 1930 kwot 402.278 zł, 418.038 zł, 416.440 zł i 416.440 zł (z groszami), wypłaconych przez skarżącą grupie swych akcjonarjuszów, posiadającej większość akcyj, tytułem „prowizji“ za czasowe zdeponowanie akcyj w banku na rzecz wierzyciela skarżącej celem zabezpieczenia spłaty jej zobowiązań, przyczem akcjonarjusze ci zachowali prawo głosu na walnych zgromadzeniach oraz prawo do dywidendy.

Władza pozwana uzasadniła to doliczenie w zaskarżonych orzeczeniach tem, iż czasowe ograniczenie zbywalności akcyj nie ma charakteru odpłatnego świadczenia ze strony akcjonarjuszów na rzecz spółki, zaczem wypłacona z tego tytułu odpłata podlega doliczeniu w myśl art. 6, 8 p. 6 i art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Skargi zwalczają to stanowisko władzy, podnosząc, że zdeponowanie akcyj było warunkiem uzyskania kredytu przez Spółkę, a koszty kredytu, faktycznie poniesione, muszą być uznane za potrącalne wydatki, przyczem kwestja racjonalności danej tranzakcji kredytowej usuwa się z pod oceny władz wymiarowych.

NTA rozważył, co następuje:

W wywodach skarg tkwi, niesformułowane wyraźnie, zapatrywanie, iż dla kwalifikacji podatkowej kwot, wypłaconych przez spółkę akcyjną akcjonarjuszom za pewne świadczenia na rzecz spółki, decydujące jest, czy za tego rodzaju świadczenia spółka zapłaciłaby także osobie trzeciej. Istotnie, to kryterjum oceny wypłat, dokonanych na rzecz akcjonarjuszów,

jest pomocne przy kwalifikowaniu wydatków spółki akcyjnej pod kątem widzenia przepisów art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym. Ale niezawsze samo ono wystarcza do tego celu. Już w wyroku z 5 czerwca 1935 l. rej. 5872/32 w sprawie Polskich Zakładów Przemysłu Cynkowego[1]) NTA wskazał na znaczenie, jakie dla kwalifikacji wypłaty może mieć szczególny stosunek akcjonarjusza do spółki, stopień jego zainteresowania osobistego w świadczeniu, przez spółkę wynagrodzonem, zbieżność interesów spółki i akcjonarjusza, idąca z uwagi na konkretne okoliczności faktyczne tak daleko, iż działanie akcjonarjusza może być uznane za formę zabezpieczenia sobie korzyści z posiadania akcyj przez zabezpieczenie interesów spółki, np. jej siły kredytowej i gospodarczej.

W sprawie, rozstrzygniętej powołanym wyrokiem, NTA uznał za prawnie uzasadnione stanowisko władzy, która odmówiła charakteru potrącalnego kosztu wynagrodzeniu, wypłaconemu przez spółkę głównemu akcjonarjuszowi za gwarancję, udzieloną dla zobowiązań spółki. Istota rzeczy nie ulega zmianie w tym przypadku, kiedy — jak w niniejszych sprawach — wynagrodzenie otrzymuje nie jeden akcjonarjusz, posiadający większość akcyj, ale grupa akcjonarjuszów, posiadająca taką większość, „akcjonarjusze większości", — jak się wyraża zawarta w aktach korespondencja w języku niemieckim: „Majoritätsaktionäre".

O ile zaś chodzi o świadczenie tych akcjonarjuszów na rzecz Spółki, to polegało ono na czasowem zdeponowaniu akcyj w banku w celu żądanego przez wierzyciela zabezpieczenia spłaty zobowiązań Spółki. Jakiego stosunku prawnego wyrazem było owo zdeponowanie, o tem nie można z całą ścisłością powziąć wiadomości z akt; Spółka mówi o prawie zastawu wierzyciela na tych akcjach. O warunkach, pod jakiemi wierzyciel mógłby to prawo zrealizować, niema w aktach żadnej wzmianki. Pewnem jest w każdym razie, że o jakiejś dalej idącej poręce akcjonarjuszów za zobowiązania Spółki niema mowy. Z korespondencji zaś, znajdującej się w aktach, możnaby wnioskować, że wierzycielowi chodziło głównie o to, by do chwili spłacenia przez Spółkę zobowiązań związać akcjonarjuszów większości ze Spółką, zapobiec przejściu akcyj w tym okresie w inne ręce. Wydaje się to tem bardziej prawdopodobne, jeśli się zważy, że wartość samych akcyj, które miałyby służyć na zaspokojenie wierzyciela w przypadku niedopełnienia przez Spółkę zobowiązań, jest najściślej związana z siłą majątkową Spółki i jej zdolnością kredytową.

Wspomniane na wstępie kryterjum oceny wypłat na rzecz akcjonarjuszów nie da się zastosować do „prowizji" za zdeponowanie akcyj, do takiego świadczenia bowiem na rzecz spółki zdolny jest z samej istoty

---

[1]) OPA 1473/36.

rzeczy oczywiście tylko akcjonarjusz, a nie także osoba trzecia. Natomiast wyraźniej jeszcze niż przy przyjęciu gwarancji za zobowiązania spółki (cyt. wyrok z 5 czerwca 1935) jest tu widoczne, że udzielenie wierzycielowi spółki zabezpieczenia zdziałane było przez „akcjonarjuszów większości" właśnie w tym ich charakterze i z istoty swej nie stanowi świadczenia odpłatnego. Skoro ponadto Spółka sama nawet nie twierdziła i nie twierdzi, by do wypłaty spornych kwot była obowiązana, lecz wydatek uzasadniała tylko tem, że „trudno wymagać od akcjonarjuszów, by zdeponowali swoje akcje na ten cel bezinteresownie, wobec czego wypłacono im pewną prowizję za koncesję, uczynioną firmie" — należy orzeczenia, odmawiające tej prowizji kwalifikacji potrącalnego kosztu z art. 6 ustawy, uznać za prawnie uzasadnione.

Z tych powodów NTA skargi oddalił.

1475.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wymiana na mąkę zboża, dostarczonego do przemiału — świadectwo przemysłowe.

Wymiana w składnicy zboża na mąkę, polegająca na wydawaniu w jakiś czas po oddaniu zboża do przemiału odpowiedniej ilości mąki, po potrąceniu należności za przemiał również w postaci mąki, albo też na doraźnem wydawaniu odpowiedniej ilości mąki, nie wymaga nabycia osobnego świadectwa przemysłowego kat. handl.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 13 stycznia 1936 3 K. 1672/35.

...Według ustaleń Sądu Okręgowego, oskarżony posiadał w Ch. młyn, w którym dokonywał przemiału zboża na mąkę, w B. zaś przy zakładzie handlowym Atanazego Cz. utrzymywał składnicę, do której okoliczni rolnicy dostarczali do przemiału żyto, odbierali zaś mąkę albo po przemieleniu zboża, albo sprawę załatwiali na miejscu u Cz. w ten sposób, że rolnik, który nie życzył sobie czekać, aż jego zboże zostanie zmielone, odbierał odpowiednią ilość mąki za potrąceniem t. zw. miarki tytułem należności za przemiał. Zboże oskarżonemu do przemiału odstawiał z B. do Ch. Cz., który w swoim zakładzie handlowym dokonywał sprzedaży mąki piekarzom, posiadając na swoje przedsiębiorstwo odpowiednie świadectwo przemysłowe. Wynika stąd, że prowadzona przy przedsiębiorstwie Cz.

wymiana na mąkę dostarczonego do przemiału oskarżonemu zboża nie miała charakteru handlu towarowego, gdyż oskarżony otrzymywał tylko za przemiał tytułem wynagrodzenia pewną ilość mąki, na prowadzone zaś przedsiębiorstwo w postaci młyna posiadał odpowiednie świadectwa przemysłowe, jak również kartę rejestracyjną na składnicę przy zakładzie handlowym Cz. W tym stanie rzeczy wszelkie wywody zarówno wyroku jak kasacji Prokuratora, zmierzające do rozstrzygnięcia zagadnienia, czy sprzedaż za gotówkę jest pojęciem identycznem z wymianą towarów w rozumieniu przepisów o podatku przemysłowym, stanowiąc tylko pewną odmianę handlu towarowego, należy uznać w danym wypadku za bezprzedmiotowe, gdyż w danym wypadku nie chodziło o żaden handel, lecz tylko o wymianę zboża na mąkę, polegającą na odebraniu w jakiś czas po oddaniu zboża do przemiału odpowiedniej ilości mąki po potrąceniu należności za przemiał w postaci również mąki, albo też na doraźnem otrzymaniu odpowiedniej ilości mąki, która to wymiana dla wygody klienteli odbywała się nie w odległym młynie, lecz na miejscu w B. w owej składnicy. Składnica ta nie stanowiła zatem oddzielnego zakładu, lecz tylko skład (art. 22), podlegający obowiązkowi nabycia karty rejestracyjnej. Skoro zatem oskarżony, nie prowadząc żadnego zakładu handlowego, tem samem nie miał żadnego obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego kat. handl., zarzut kasacji co do uniewinnienia oskarżonego, pomimo istnienia w czynie jego znamion przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, należy uznać za bezpodstawny.

Istniejącej w miejscowości B. składnicy SN nie uznał za oddzielny zakład handlowy, wyszedł bowiem z założenia, że dokonywana w tej składnicy wymiana mąki za zboże nie nosi cech handlu towarowego. To stanowisko nie nasuwałoby zastrzeżeń, gdyby w wyroku zostało ustalone, że młyn w miejscowości Ch., należący do oskarżonego, jest młynem gospodarczym (zarobkowym), t. zn., że jest w nim dokonywany przemiał zboża cudzego za wynagrodzeniem. Tego atoli ustalenia, które według judykatury NTA ma dla oceny charakteru wymiany z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku przemysłowym znaczenie istotne, brak w motywach wyroku. Według bowiem judykatury NTA, zapoczątkowanej wyrokiem z 16 listopada 1930 l. rej. 5260/28 (Zb. wyr. Nr. 384 S), tylko przy młynach gospodarczych, dokonywających przemiału wyłącznie zboża cudzego za wynagrodzeniem, można przyjąć, że nadwyżka zboża, otrzymanego za mąkę, nosi charakter wynagrodzenia za przemiał. Tak samo przedstawia się sprawa w młynach handlowo-gospodarczych (o charakterze mieszanym), jeśli chodzi o przemiał zboża cudzego za wynagrodzeniem, otrzymywanem w formie, o jakiej wyżej jest mowa. Natomiast sprzedaż lub wymiana przez takie młyny mąki, uzyskanej ze zboża, zakupionego na własny rachunek, posiada wszelkie cechy operacji handlowej, o jakiej jest mowa w art. 11 ustawy o podatku przemysłowym. Jeśliby tedy w składnicy, znajdującej się w B., dokonywano tranzakcyj wymiennych tego ostatniego typu, to w myśl powyższego należałoby ją uznać za oddzielny zakład handlowy.

Michał Małek

1476.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Brak bilansu otwarcia; dowody wewnętrzne na wydatki, poniesione przez przedsiębiorstwo ekspedycyjne z tytułu dokonanych przewozów; brak wiarygodnych dokumentów i rachunków; niezależność oceny prawidłowości ksiąg od wpływu usterek na ustalenie wysokości obrotu.

1. Brak bilansu otwarcia uzasadnia zarzut formalnej wadliwości odnośnej rachunkowości kupieckiej.

2. Brak wiarygodnych dokumentów i rachunków, w szczególności także brak dowodów zewnętrznych na wydatki, poniesione przez przedsiębiorstwo ekspedycyjne z tytułu dokonanych przewozów, stanowi dostateczny powód do nieprzyjęcia obrotu, wykazanego w księgach handlowych, za podstawę wymiaru podatku.

3. Przy ocenie prawidłowości ksiąg handlowych dla celów wymiaru podatku przemysłowego od obrotu nie ma znaczenia okoliczność, czy stwierdzone usterki mogły wpłynąć na ustalenie podstawy wymiaru ze szkodą Skarbu Państwa.

Wyrok NTA z 15 maja 1936 l. rej. 7252/34, 7253/34, 7254/34 i 7255/34 w sprawie firmy: Przedsiębiorstwo Spedycyjne Ruch-Promet Sp. z ogr. odp. w Stanisławowie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Skarżące przedsiębiorstwo spedycyjne, które w r. 1932 oprócz centrali w Stanisławowie utrzymywało 3 oddziały, zwane biurami akwizycyjnemi, we Lwowie, w Tarnopolu i w Krakowie, zeznało za r. 1932 z przedsiębiorstwa przewozowego obrót łączny 109.698 zł, podzielony według pewnego klucza na powyższe 4 zakłady, i powołało się w zeznaniu na księgi handlowe, prowadzone w centrali. Księgi te uznała władza wymiarowa I instancji, t. j. Urząd Skarbowy, w piśmie z 3 czerwca 1933 za nieprawidłowe i nie nadające się do przyjęcia wykazanego w nich obrotu za podstawę do wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1932 z powodu stwierdzonych usterek, a mianowicie braku bilansu otwarcia i braku wiarygodnych dowodów na faktycznie poniesione wydatki, związane z przewozem towarów; w szczególności stwierdzono w księgach, że rachunek spedycji po stronie „ma" wykazuje rachunki, obejmujące fracht, dowóz i opłatę gminną, oraz dowóz „bezimienny", a po stronie „winien" pozycje odnoszące się do zapłaconego frachtu bez zapodania numerów

wagonów, numerów frachtów i odnośnego uznania po stronie „ma", wreszcie, że wydatki za fracht księgowano na podstawie alegatów podpisanych przez kierownika firmy na odnośną kwotę, jako zlecenie do kasy.

Do wymiaru podatku ustalono obroty poszczególnych zakładów na podstawie materjału informacyjnego, zebranego z urzędu, w ten sposób, że obrót łączny w sumie 320.000 zł rozdzielono według klucza na centralę 220.000 zł, na oddział we Lwowie 30.000 zł, na oddział w Tarnopolu 45.000 zł i na oddział w Krakowie 25.000 zł.

W odwołaniach przeciw tym wymiarom zarzuciła Spółka:

1. że brak podstawy do dyskwalifikacji ksiąg, ponieważ wyszczególnione w protokóle badania ksiąg usterki nie osłabiają wcale wiarygodności ksiąg ani nie czynią ich nieprawidłowemi,

2. że brak bilansu otwarcia nie jest istotny, ponieważ bilans otwarcia na r. 1932 jest identyczny z bilansem zamknięcia za r. 1931, znajdującym się w osobnej księdze bilansowej przy rewizji okazanej,

3. że alegaty kasowe są zupełnie wiarygodne i wystarczające, ponieważ przedsiębiorstwo należy do 11 współwłaścicieli, co wyklucza możność fałszowania pozycyj,

4. że na „dowóz bezimienny" składają się przesyłki bardzo liczne i przeważnie drobne, nawet kilkudziesięciogroszowe, zaczem nie można bezwarunkowo wyszczególniać odnośnych klientów,

5. że z uwagi na powyższe zbyteczne jest podawanie numerów wagonów i listów przewozowych, zwłaszcza, że władze wymiarowe rozporządzają dostatecznemi środkami celem stwierdzenia tych danych,

6. że powoływanie pozycji ze strony „ma" przy poszczególnych księgowaniach po stronie „winien" jest zbyteczne, ponieważ obrót stanowi różnica sum na „ma" i „winien",

7. że brak listów przewozowych do przesyłek zbiorowych został wyjaśniony podczas badania ksiąg 20 kwietnia 1933, a brak listów przewozowych na oryginalne wagony tłumaczy się natychmiastowem wręczaniem ich odnośnym odbiorcom,

8. wreszcie kwestjonowała Spółka w odwołaniach zasadność kalkulacji władz wymiarowych co do obrotu, i

9. zakończyła obronę oświadczeniem, że „okoliczności powyższe stwierdzą świadkowie względnie biegli (znawcy)", których wyszczególniła w liczbie 2 przedstawicieli firm spedycyjnych we Lwowie.

Odwołań tych nie uwzględniła Izba Skarbowa II we Lwowie orzeczeniem z 22 czerwca 1934, powoławszy się na powody dyskwalifikacji ksiąg, podane przez władzę wymiarową I instancji, oraz pominąwszy dowód ze świadków względnie biegłych dla braku konkretnej tezy dowodowej.

Orzeczenia te są przedmiotem 4 skarg kasacyjnych....

Skarżąca spółka przeciwstawia się uznaniu jej ksiąg handlowych za nieprawidłowe, ponieważ naprowadzone przez władze usterki są nieistotne, nie naruszają ani przepisów prawa handlowego, ani zasad prawidłowej księgowości oraz nie naraziły Skarbu Państwa na szkodę z powodu niższego wymiaru podatku.

Argumenty skargi są zupełnie chybione.

Skarżąca ani w postępowaniu administracyjnem nie kwestjonowała, ani w przewodzie kasacyjnym nie kwestjonuje faktycznej strony usterek, przez władze przyjętych za podstawę dyskwalifikacji ksiąg. Obrona zaś, ograniczona do kwestjonowania trafności wnioskowania władzy, musi zawodzić, jeśli się nawet pominie okoliczność, że ocena wagi usterek buchalteryjnych, chociażby natury tylko formalnej, jest prerogatywą władzy orzekającej.

Skarżąca przyznaje, że bilansu otwarcia na dzień 1 stycznia 1932 nie sporządziła. Według zasad prawidłowej rachunkowości bilans otwarcia za pewien okres rachunkowy winien się pokrywać pod względem cyfrowym z bilansem zamknięcia bezpośrednio poprzedzającego okresu. Ta zgodność tych dwóch bilansów stanowi współczynnik gwarancji ciągłości bilansowej. Czy i o ile wymogowi temu stało się zadość w poszczególnym wypadku, to ujawnia właśnie dopiero bilans zamknięcia za ubiegły okres w związku z bilansem otwarcia za okres następny. Brak bilansu otwarcia zatem staje na przeszkodzie stwierdzeniu tej ciągłości. Z tego powodu nie jest trafne twierdzenie, że brak bilansu otwarcia na dzień 1 stycznia 1932 nie był istotny, gdyż zapisany do księgi bilans zamknięcia na dzień 31 grudnia 1931 bynajmniej nie dowodzi, jak faktycznie wyglądał bilans otwarcia na dzień 1 stycznia 1932.

NTA uznał też np. w wyroku z 1 października 1930 l. rej. 3628/28 (Zb. wyr. Nr. 355 S), że brak bilansu otwarcia uzasadnia zarzut formalnej wadliwości odnośnej rachunkowości kupieckiej.

Władza wysunęła brak wiarygodnych dowodów rachunkowych na wydatki przewozowe, a skarżąca stanęła w obronie wiarygodności i dostateczności przedewszystkiem „alegatów" kasowych wewnętrznych. Atoli argumenty skarżącej nie są przekonujące. Właśnie dlatego, że obrót podatkowy przedsiębiorstwa spedycyjnego skarżącej wyraża się w zasadzie w „saldzie" na rachunku spedycji, t. j. różnicy między sumą pozycyj zapisanych po stronie „ma" na podstawie rachunków wystawionych klientom za należne przewoźne, prowizje i inne opłaty a sumą pozycyj zapisanych po stronie „winien", dotyczących wydatków przez przedsiębiorstwo faktycznie poniesionych z tytułu dokonanych przewozów względnie wykonania zleceń spedycyjnych. Jeżeli zatem na najpoważniejsze wydatki na

t. zw. frachty w sumie 588.107,61 zł nie istniały lub też nie zostały okazane dowody oryginalne, lecz jedynie asygnacje wewnętrzne, w przedsiębiorstwie skarżącej sporządzone, to władze miały pełne prawo kwestjonowania dowodowości tych alegatów, a sama okoliczność, że przedsiębiorstwo należało, jak się wyraziła skarżąca, do większej liczby „współwłaścicieli", jest oczywiście zupełnie bez jakiegokolwiek znaczenia, gdyż od liczby współwłaścicieli przedsiębiorstwa nie zależy przecież stopień wiarygodności dowodów rachunkowych, wewnątrz przedsiębiorstwa sporządzonych w celu zastąpienia niemi dowodów rachunkowych oryginalnych, „zewnętrznych". Skarżąca zaś nawet nie twierdziła, by takich dowodów, pochodzących od zakładów przewozowych, jak przedsiębiorstw kolejowych, nie posiadała i na ich podstawie nie mogła księgować wydatków za przewóz. W związku z powyższem nabiera też szczególniejszego znaczenia ganione przez władzę niewykazywanie numerów wagonów i numerów listów przewozowych, których odnośne zapisy na rachunku spedycji miały dotyczyć. Braki te bowiem pozbawiły władzę możności kontroli zasadności poszczególnych zapisów w świetle stosunków rzeczywistych przewozu, przedsiębiorca zaś nie może takich usterek w swej rachunkowości usprawiedliwiać rozporządzalnością środków kontrolnych u przedsiębiorcy przewozowego, do którego odnoszą się zaksięgowane zapłaty. Rachunkowość przedsiębiorstwa ma wykazywać w sposób przejrzysty i zrozumiały wszelkie księgowania i umożliwić kontrolę wpisów także w płaszczyźnie ich rzetelności, t. j. zgodności z faktyczną stroną ujawnionych zdarzeń. Brak listów przewozowych na ładunki wagonowe tłumaczyła skarżąca w czasie badania ksiąg, t. j. w dniu 20 kwietnia 1933, trzema okolicznościami, a mianowicie, że część tych dokumentów wysłała do dyrekcyj kolejowych w celach reklamacyjnych, część odesłano do określonej firmy w Warszawie w celach rozliczeniowych, a inne znajdują się w oddziałach skarżącej. Skarżąca jednak tego twierdzenia nie poparła ani żadnemi szczegółami wyjaśniającemi, które mianowicie listy przewozowe i kiedy wysłano do dyrekcyj kolejowych, a które do Warszawy, ani też dowodami np. w postaci kopij zgłoszonych reklamacyj, przeprowadzonej korespondencji i t. p. W odwołaniach zaś nawet nie usiłowała skarżąca wyjaśnić i uzasadnić, czy i dlaczego ten stan rzeczy jeszcze trwał mimo upływu 2 miesięcy, ani nie ofiarowała gotowości dodatkowego przedstawienia tych dokumentów, po ich zarekwirowaniu od dyrekcyj kolejowych, firmy warszawskiej i własnych oddziałów.

Wreszcie pozostała też skarżąca dłużną władzy dostarczenia dowodu na okoliczność, że zgodnie ze swem twierdzeniem, konkretne listy przewozowe wręczyła odbiorcom.

Wreszcie kwestjonowała władza rzeczową stronę zapisów pod ha-

słem „dowóz bezimienny", ponieważ nie mogła stwierdzić ani rodzaju tych przesyłek, ani ich odbiorców. Skarżąca twierdziła i twierdzi, że wyszczególnieniu imiennemu klientów stoi na przeszkodzie mnogość tych pozycyj oraz ich drobna wartość. Te okoliczności atoli nie tłumaczą w dostatecznej mierze zupełnego pominięcia indywidualizacji przesyłek chociażby w osobnem zestawieniu. Wszak także na drobne należności przedsiębiorstwo musiało wystawiać rachunki i je w jakiś sposób inkasować. Chyba nie istniały zasadnicze przeszkody lub szczególne trudności w dostarczeniu władzy właśnie tego materjału.

Ponieważ według przepisu art. 76 ust. 3 ustawy jedynie prawidłowe i rzetelne księgi handlowe przedstawione „wraz z dokumentami i rachunkami" zamykają władzom drogę do ustalenia obrotu „odmiennie od zeznania", przeto brak wiarygodnych dokumentów i rachunków stanowi dostateczny powód do nieprzyjęcia obrotu, wykazanego w księgach, za podstawę wymiaru podatku.

Tem samem rozstrzyga się na niekorzyść skarżącej zagadnienie, czy w powyższej płaszczyźnie jest jeszcze koniecznym wymogiem, by miała miejsce także obraza pozytywnych przepisów prawa handlowego lub zasad prawidłowej księgowości.

W tym ostatnim zresztą względzie skarżąca poza abstrakcyjną negacją nie uzasadniła niczem swego twierdzenia, że wyszczególnione usterki czy braki nie „naruszają" zasad prawidłowej księgowości.

Wysunięta wreszcie w skardze okoliczność o nienarażeniu Skarbu Państwa na szkodę jest wprost niezrozumiała. Przecież zagadnienie prawidłowości formalnej i materjalnej ksiąg handlowych nie pozostaje w żadnym związku przyczynowym z zagadnieniem czyjejś szkody lub krzywdy materjalnej z powodu wadliwego sposobu prowadzenia rachunkowości kupieckiej. Ta strona zatem musi też pozostać na uboczu przy ocenie prawidłowości ksiąg dla celów podatkowych w ramach art. 76 ust. 3 ustawy....

1477.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Niewpisanie inwentarza do osobnej księgi i brak bilansu zamknięcia, stwierdzone w postępowaniu wymiarowem.

Niewpisanie inwentarza do osobnej księgi i brak bilansu zamknięcia

są uchybieniami w zakresie formalnej prawidłowości ksiąg, lecz nie mają cechy uchybienia, któregoby później nie można było usunąć; w razie usunięcia takiego uchybienia, stwierdzonego w postępowaniu wymiarowem, w toku postępowania odwoławczego, przepisy ustawy o podatku przemysłowym nie stoją na przeszkodzie ponownemu zbadaniu ksiąg i uznaniu ich za prawidłowe.

Wyrok NTA z 4 listopada 1935 l. rej. 9587/33 i 9588/33 w sprawie firmy „B-cia Rubinsztein" w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

... Spór toczy się o pytanie, czy brak formalnego inwentarza rocznego, wpisanego do osobnej księgi inwentarzowej, oraz brak rocznego bilansu zamknięcia w chwili badania ksiąg handlowych przedsiębiorstwa przez organ skarbowy w postępowaniu wymiarowem uzasadnia uznanie tych ksiąg za nieprawidłowe także w postępowaniu odwoławczem, mimo że braki te w międzyczasie zostały usunięte.

Władza pozwana stoi na stanowisku, że braki te mają moc petryfikującą raz ustalony stan rzeczy i ze skutkiem prawnym nie mogą być usunięte. Skarżąca firma jest przeciwnego zdania.

Obydwie strony zgodnie kwalifikują wspomniane braki jako uchybienia natury formalnej, ale władza uznaje te uchybienia za istotne i bezwzględne, skarżąca zaś za względne i przemijające.

Otóż kodeks handlowy obowiązujący na obszarze b. Królestwa Polskiego, gdzie znajdują się obydwa opodatkowane zakłady handlowe skarżącej, postanawia wprawdzie w art. 9, że handlujący obowiązany jest sporządzać corocznie, za podpisem prywatnym inwentarz swego majątku ruchomego i nieruchomego oraz swych należności i długów i kopjować ten inwentarz rok za rokiem w osobnej, na to przeznaczonej księdze, lecz nie stanowi żadnego terminu, do którego ten obowiązek winien być dopełniony, jak to np. przepisywało i przepisuje prawo o spółkach akcyjnych (dawniej w art. 102 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928, a obecnie w art. 420 § 1 kodeksu handlowego z 1934 r.).

Władza wprawdzie wywodzi w odpowiedzi na skargę taki termin z osnowy art. 9 kodeksu i mniema, że inwentarz majątkowy winien być sporządzony na dzień 31 grudnia odnośnego roku. Ale ta konkluzja nie da się z tego przepisu wyprowadzić. Z niego wynika jedynie, że ostatni dzień roku operacyjnego jest t. zw. dniem bilansowym, ale nie wynika, że już w tym dniu inwentarz winien być zestawiony i do księgi wpisany.

Ustawa o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) również

takiego terminu wyraźnie nie podaje. Należało zatem zbadać, czy nie można go wywnioskować z jej przepisów, w szczególności zaś z przepisu art. 52 i 53 ustawy, skoro przedsiębiorcy pewnych kategoryj są obowiązani do składania zeznań o obrocie w terminie ustawą przewidzianym (według art. 55 do 15 lutego roku następnego) i już w tem zeznaniu mają złożyć oświadczenie o prowadzeniu ksiąg handlowych i o gotowości przedstawienia tychże ksiąg władzy podatkowej. Okoliczności te oczywiście uprawniają do wniosku, że w tym dniu wszystkie rachunki ksiąg handlowych winny być ostatecznie zamknięte i uzgodnione i że poszczególne salda winny być zestawione w osobnem zamknięciu rachunkowem, powszechnie zwanem bilansem zamknięcia, czyli bilansem końcowym. Spis majątku czyli inwentarz stanowi jedną z głównych podstaw zamknięcia rachunkowego, gdyż jest ważkim sprawdzianem wyników, mechanicznym trybem wykazanych na poszczególnych rachunkach zwłaszcza t. zw. mieszanych (majątkowo-wynikowych), a wśród nich rachunku towarowego, który właśnie ujawnia obroty towarowe, głównie miarodajne dla obliczenia obrotu podatkowego przedsiębiorstwa. Okoliczność ta atoli upoważnia tylko do tezy, że spis majątkowy winien być sporządzony na ostatni dzień roku (operacyjnego), czyli na t. zw. dzień bilansowy i w trybie prawidłowym. Nie uprawnia natomiast materjalna waga inwentarza do wniosku, że prawidłowo dokonany spis inwentarza winien być także w terminie zeznaniowym wpisany do osobnej księgi, t. zw. księgi inwentarza. W szczególności nie byłby uzasadniony wniosek, że późniejsze wpisanie inwentarza do księgi stoi na przeszkodzie uznaniu ksiąg za prawidłowe. Ponieważ bilans zamknięcia jest tworem czynności mechanicznych, opartym na zestawieniu wszystkich rachunków księgi głównej, przeto może być bez ujmy dla prawidłowości prowadzenia ksiąg, czyli poszczególnych wpisów do ksiąg, uskutecznionу oczywiście także po upływie dnia bilansowego, jeżeli tylko sporządzono należyty inwentarz na dzień bilansowy. Brak przeto bilansu zamknięcia w dniu urzędowego badania ksiąg kupca utrudnia wprawdzie należytą kontrolę obrotu na podstawie ksiąg, atoli jedyną konsekwencją takiego stanu rzeczy może być uznanie ksiąg za nieprawidłowe w zakresie tego postępowania wymiarowego, dla którego celów to sprawdzenie zostało dokonane. Jeżeli zbadanie miało miejsce w postępowaniu przed władzą I instancji, to ujemne skutki stwierdzonego stanu rzeczy nie mogą rozciągać się zgóry już na postępowanie odwoławcze. O ile później zostanie spis inwentarzowy wciągnięty do odnośnej księgi, a bilans zamknięcia sporządzony w sposób prawidłowy, to znaczy, że przyczyną późniejszego sporządzenia bilansu nie były braki w księgowaniu bieżących wpisów, ani brak zamknięcia poszczególnych rachunków, to przepisy ustawy o podatku przemysłowym, a zwłaszcza art. 89, nie

stoją na przeszkodzie ponownemu zbadaniu ksiąg i uznaniu ich za prawidłowe.

Niewpisanie zatem inwentarza do osobnej księgi i brak bilansu zamknięcia są wprawdzie uchybieniami w zakresie formalnej prawidłowości ksiąg, lecz nie mają cechy uchybienia, którego nie możnaby usunąć, albowiem nie wiążą się one bezpośrednio z zagadnieniem prawidłowości bieżących wpisów do ksiąg.

Ponieważ władza wyszła z odmiennego błędnego zapatrywania prawnego, przeto NTA orzekł uchylenie zaskarżonych orzeczeń po myśli art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Wyrok niniejszy nie nasuwa żadnych wątpliwości. Kodeks handlowy b. Królestwa Polskiego nie wyznacza żadnego terminu ani dla sporządzenia inwentarza ani dla jego wpisania do osobnej księgi. Z art. 9 kodeksu wynika tylko, że inwentarz ma być sporządzony na ostatni dzień każdego roku, ale to znaczy, że inwentarz ma wykazywać stan majątkowy z tego dnia. Wstrzemięźliwość ustawodawcy była tu całkiem uzasadniona, bo inne postanowienie byłoby często niewykonalne. Zestawienie inwentarza rozkłada się w rzeczywistości na dłuższy okres czasu, który trwa nieraz 1—2 miesięcy, a nawet i dłużej. Zaraz, t. j. już dnia 31 grudnia lub 1 stycznia następnego roku, muszą być spisane te przedmioty majątkowe, których zapas znajduje się na miejscu i może być odrazu stwierdzony, jak gotówka, towary, weksle i t. p., albowiem później już tylko z trudnością możnaby stwierdzić stan z tego dnia. Ale i w tych przedmiotach inwentura przewleka się nieraz, jeżeli np. przedsiębiorstwo ma oddziały zamiejscowe, które muszą nadesłać swoje spisy inwentarzowe do centrali, aby ta mogła przystąpić do zestawienia całego inwentarza danych przedmiotów. Sporządzenie inwentarza centrali ulega wtedy nieuniknionemu spóźnieniu. Podobnie będzie z towarami, znajdującemi się w konsygnacji u komisantów, którzy nadsyłają swoje wykazy zapasów. Najdłużej przeciąga się inwentura wierzytelności i długów. Rozpocząć można ją po dniu 31 grudnia, a więc dopiero w nowym roku, przedtem zaś można ją co najwyżej do pewnego stopnia przygotować. Ale ponieważ przedtem musi być zamknięte konto każdej osoby, przyczem wielu klientom należy obliczyć odsetki, prowizje i koszty, przeto prace około zamknięcia trwają zależnie od liczby kont przez cały styczeń, nieraz luty i część marca, bo wykonywać można je po największej części tylko w godzinach pozabiurowych — roboty bieżące są bowiem najpilniejsze i nie mogą być zaniedbywane. Zasadą jest przytem, że konto dłużnika zamyka wierzyciel, konto komitenta komisant, konto bankowe klienta zamyka bank, a nie klient. Dłużnik, komitent i klient bankowy muszą tedy czekać na nadejście wyciągu zamkniętego konta od wierzyciela, komisanta lub bankiera, bo ci mają prawo obliczyć należne im odsetki, prowizje i koszty manipulacyjne. Dłużnik zaś, komitent i klient bankowy mają tylko sprawdzić otrzymane obliczenie i potwierdzić jego zgodność z własnemi księgami i posiadanemi dokumentami, a w razie niezgodności zgłosić reklamację. Komisant, bank, wierzyciel, nadsyłając zamknięty wyciąg kontowy, dają najczęściej swemu komitentowi, klientowi i dłużnikowi termin, do którego tenże ma zgłosić reklamację względnie nadesłać uznanie salda; po jego bezskutecznym upływie saldo uchodzi za uznane milcząco. Otóż przed otrzymaniem i sprawdzeniem wyciągów dłużnik, komitent i klient bankowy nie może zamknąć definitywnie kont swoich wierzycieli, banków i komisantów, bo nie jest pewny, jakie będą pozycje końcowe, nie wie także, czy na danem koncie, pro-

wadzonem w jego księgach, niema jakich omyłek lub opuszczeń. Bez definitywnego zamknięcia wszystkich kont nie można zestawić ich sald i sporządzić inwentarza wierzytelności ani długów. Obie strony czekają nawzajem na siebie: jedna na nadejście wyciągu, druga na odpowiedź adresata. Jeżeli zaś zdarzą się reklamacje, sprawa przeciąga się jeszcze dłużej. Ponieważ prawidłowo do inwentarza i bilansu powinny wejść tylko saida przez odnośnych klientów, dłużników i komitentów uznane, bo dopiero uznanie stwarza prawną podstawę długu względnie wierzytelności, przeto jest rzeczą zrozumiałą, jak długo trwa nieraz okres zamykania kont, po którego upływie można dopiero przystąpić do inwentury wierzytelności i długów. Na nią zaś musi czekać cały inwentarz przedsiębiorstwa, a więc i jego wpisanie do osobnej księgi. W okresie rewizji skarbowej w miesiącu styczniu, lutym i marcu może więc zdarzyć się łatwo, że inwentarz przedsiębiorstwa nie jest jeszcze w całości gotowy i z tego nie można wyciągnąć żadnego wniosku o nieprawidłowości ksiąg handlowych.

Z opisu stanu faktycznego, zawartego w uzasadnieniu wyroku, nie jest jasne, czego brakowało w dniu rewizji skarbowej, a mianowicie, czy tylko inwentarza towarów, czy też całego inwentarza majątku i długów przedsiębiorstwa. Dla obowiązku złożenia zeznania o obrocie za ubiegły rok do dnia 15 lutego ważny jest inwentarz towarów, bo ten służy także do sprawdzenia ewidencji obrotów, które mają być zeznane. Inwentarz towarów nie ma przed sobą tych przeszkód, co inwentarz wierzytelności i długów i do 15 lutego może być snadnie sporządzony. Brak jego do tego terminu może więc być uważany za nieprawidłowość, która nie znajduje usprawiedliwienia w istniejących przeszkodach. Natomiast brak innych części składowych inwentarza wskutek niezawinionej zwłoki w ustaleniu stanu innych przedmiotów majątkowych, np. wierzytelności i długów, nie usprawiedliwiałby dyskwalifikacji ksiąg handlowych, nawet gdyby istniał jeszcze w okresie postępowania odwoławczego.

Tomasz Lulek

1478.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Brak oparafowanego dziennika i oparafowanej księgi inwentarzowej przy wymiarach za czas od 1 stycznia 1932.

Księgi handlowe za okres gospodarczy, kończący się po 18 maja 1932, jako dniu wejścia w życie rozporządzenia z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust., prowadzone według zasad § 2 tego rozporządzenia, winny być uważane za prawidłowe mimo braku wymaganego w art. 10 kodeksu handlowego poświadczenia dziennika i inwentarza, o ile chodzi o wymiary za czas od 1 stycznia 1932. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 4 kwietnia 1936 l. rej. 2448/34.

— Wyrok NTA z 4 kwietnia 1936 l. rej. 2448/34 w sprawie Juljana Garfinkla w Będzinie przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Juljan Garfinkiel, który w r. 1932 prowadził za świadectwem przemysłowem III kat. handl. w Będzinie drobną sprzedaż galanterji ludowej oraz za świadectwem VIII kat. przem. wyrób i sprzedaż kapeluszy damskich, w zeznaniu, w terminie złożonem, wykazał obrót w sumie 27.408,10 zł, powołując się na księgi handlowe. Komisja Szacunkowa uznała księgi za nieprawidłowe i ustaliła obrót w sumie 50.000 zł, opodatkowując go według stawki 2%. Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 31 października 1933 nie uwzględniła odwołania płatnika. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

Komisja Odwoławcza uzasadniła orzeczenie tem, że księgi handlowe są nieprawidłowe z powodu usterek, ujawnionych protokółem badania ksiąg z 22 kwietnia 1933. Jako jedyne uchybienie stwierdza wymieniony protokół brak oparafowanego dziennika oraz oparafowanej księgi inwentarzowej. Ta właśnie okoliczność faktyczna uzasadnia zdaniem władzy pozwanej uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe na podstawie art. 10 kodeksu handlowego. Skarga zarzuca jednak, że obowiązek poświadczenia dziennika i księgi inwentarzowej nie jest przewidziany w rozporządzeniu z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust. Ten zarzut skargi Trybunał uznał za uzasadniony. Wymienione rozporządzenie przewiduje bowiem w § 1 dwa rodzaje prawidłowych ksiąg handlowych: a) księgi, odpowiadające przepisom obowiązujących kodeksów handlowych, w kwestjach zaś nieunormowanych w kodeksach, zasadom księgowości, b) księgi, prowadzone według zasad, wyszczególnionych w § 2 rozporządzenia. Otóż wśród tych zasad nie wyszczególniono obowiązku parafowania dziennika i księgi inwentarzowej. Okoliczność ta nie może więc uzasadnić uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe.

Wymienione rozporządzenie obowiązuje jednak dopiero od 18 maja 1932, zaczem może powstać wątpliwość, czy przymiot prawidłowości ksiąg rozciąga się na cały okres podatkowy, który zaczyna się 1 stycznia 1932. Wątpliwość tę należy rozstrzygnąć w sensie dla skarżącego korzystnym. Płatnik ma bowiem prawo wybrać okres gospodarczy, za który chce prowadzić księgi, a ciągłość tego okresu jest jedną z naczelnych zasad buchalterji. Niema żadnej wskazówki w rozporządzeniu z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust., że chciało ono wymienioną zasadę w jakikolwiek sposób naruszyć. Kwestja tego naruszenia powstać zresztą może dopiero wówczas, gdy okres gospodarczy kończy się po dniu 18 maja 1932, bo przed tym terminem rozporządzenie nie obowiązuje, a więc nie może być wzięte za pod-

stawę do oceny ksiąg. Jeżeli zaś księgi, oceniane na podstawie § 2 rozporządzenia, okażą się z niem zgodne, to z uwagi na wymienioną wyżej zasadę ciągłości okresu gospodarczego muszą być uznane za prawidłowe za cały okres gospodarczy, jaki obejmują, bez względu na datę wejścia w życie rozporządzenia. Tak ujęta teza prowadziłaby do wniosku, że także w przypadku, gdy okres gospodarczy obejmuje czas przed 1 stycznia 1932 i po 18 maja 1932, księgi uznane za prawidłowe, muszą być w myśl art. 76 ustawy o podatku przemysłowym uznane za podstawę do ustalenia obrotu. Taki wniosek jednak, aczkolwiek nie byłby sprzeczny z osnową rozporządzenia, nie miałby oparcia w ustawie. Cytowane bowiem rozporządzenie z 13 kwietnia 1932 opiera się na przepisie art. 20 noweli z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust., która weszła w życie 1 stycznia 1932. Oczywistą jest więc rzeczą, że określona wyżej zasada ciągłości okresu gospodarczego nie może naruszyć przepisu ustawy, że więc nie może działać za czas przed 1 stycznia 1932. Prowadzi to do wniosku, że księgi handlowe za okres gospodarczy, kończący się po 18 kwietnia 1932, jako dniu wejścia w życie rozporządzenia z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust., prowadzone według zasad § 2 tego rozporządzenia, winny być uważane za prawidłowe, mimo braku wymaganego w art. 10 kodeksu handlowego poświadczenia dziennika i inwentarza, także o ile chodzi o wymiary za czas od 1 stycznia 1932. O ile więc zaskarżone orzeczenie odnosi się do uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe, to przedstawia się ono jako niezgodne z ustawą. . . .

1479.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Nieprzeprowadzenie przez dziennik bilansu zamknięcia spółki z ogr. odp. z powodu nieodbycia jeszcze zgromadzenia spólników.

Prawidłowości ksiąg handlowych spółki z ogr. odp., podlegającej przepisom niem. ustawy o spółkach z ogr. odp., nie uwłacza pod kątem widzenia art. 76 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym fakt nieprzeprowadzenia przez dziennik bilansu zamknięcia jedynie z powodu nieodbycia zebrania przez udziałowców spółki, mającego ten bilans zatwierdzić. (Teza).

Wyrok NTA z 6 maja 1936 l. rej. 528/34 w sprawie firmy: „Richard Badulla" Sp. z ogr. odp. w Królewskiej Hucie przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

... W skardze żali się skarżąca na pominięcie wyjaśnień odwołania w sprawie powodów niewpisania do ksiąg bilansu Spółki oraz pominięcie dowodu z księgi protokółów walnego zebrania udziałowców.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca Spółka w odwołaniu powołała się na ustalenia protokółu badania ksiąg handlowych, wedle których były wszystkie rachunki w konto-korencie pozamykane, salda wyprowadzone, księgi faktur przychodzących i odchodzących pozamykane per 31.XII.1931, inwentura zamknięta, bilans zamknięcia na dzień 31.XII.1931 sporządzony, a zarazem usprawiedliwiała fakt nieprzeprowadzenia bilansu przez księgi tem, iż bilans odnośny nie został do tego czasu zatwierdzony przez władze nadzorcze, t. j. przez zebranie udziałowców Spółki.

Zarzut powyższy, poparty powołaniem się na księgi handlowe, protokół badania ksiąg handlowych oraz księgę protokółów zebrania udziałowców, był istotny pod kątem widzenia oceny kwestji prawidłowości ksiąg handlowych, a w konsekwencji też kwestji przyznania skarżącej ulgowej stawki podatkowej dla obrotów hurtowych.

O ile bowiem okaże się z przeprowadzenia powyższych dowodów, iż wszystkie księgi poza dziennikiem były zamknięte, zaś bilans, sporządzony na podstawie ksiąg, nie mógł zostać przeprowadzony przez dziennik jedynie z powodu nieodbycia zebrania przez udziałowców Spółki, to odpadają tem samem wszelkie podstawy do uznania ksiąg za nieprawidłowe.

Nie jest bowiem sporną rzeczą, iż bilans zamknięcia wymaga dla swojej ważności zatwierdzenia przez walne zebranie udziałowców, a nie sprzeciwia się bynajmniej zasadom prawidłowej buchalterji, jeśli zamknięcie dziennika dokonane zostanie dopiero po wpisaniu zatwierdzonego bilansu do dziennika.

Tem samem w danych warunkach organa Spółki nie były obowiązane do zamknięcia dziennika, gdyż takie zamknięcie byłoby wobec konieczności zatwierdzenia bilansu w każdym razie przedwczesne.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę obowiązek Spółki do sporządzenia bilansu w ściśle określonym terminie opiera na przepisie § 41 niem. ustawy o spółkach z ogr. odp., wedle którego kierownicy spółki winni sporządzić w trzech pierwszych miesiącach roku administracyjnego bilans wraz z rachunkiem zysków i strat. Otóż w tym względzie stwierdza NTA, iż przepis powyższy, który stwarza zresztą normę porządkową dla zarządu, a nie przesądza sprawy terminu zatwierdzenia bilansu przez zebranie udziałowców, nie może mieć istotnego wpływu na kwestję prawidłowości ksiąg handlowych w tym kierunku, iżby sporządzenie bilansu po upływie tego terminu pozbawiało księgi znamion prawidłowości. Zresztą w rozpoznawa-

nej sprawie Spółka twierdziła w odwołaniu, iż bilans miała sporządzony i jedynie nie zdołała uzyskać jego zatwierdzenia przez walne zebranie.

Gdy zatem pozwana władza pominęła zarzuty odwołania oraz ofiarowane dowody, wychodząc z mylnych przesłanek prawnych przy ocenie prawidłowości ksiąg handlowych Spółki, NTA uznał, iż postępowanie przed pozwaną władzą dotknięte jest istotną wadliwością. . . .

1480.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Dowody na tranzakcje zakupu i tranzakcje sprzedaży w przedsiębiorstwach detalicznej sprzedaży towarów spożywczych.

1. Dowody księgowania tranzakcyj zakupu towarów przez przedsiębiorstwa detalicznej sprzedaży towarów spożywczych, zawierające tylko dane o ilości i rodzaju towaru, a nie uwidaczniające innych momentów danej tranzakcji, w szczególności ceny towaru i warunków jej pokrycia, nie mogą być uznane za wystarczające, o ile dane faktyczne, nie ujawnione w dowodach, nie mogą być ustalone na podstawie innych materjałów, rozporządzalnych w odnośnym systemie księgowania.

2. Zestawienia utargów dziennych, jako dowody książkowe w przedsiębiorstwie detalicznej sprzedaży towarów spożywczych, nie muszą obejmować wszystkich danych poszczególnych tranzakcyj, w szczególności danych, dotyczących ilości i rodzaju sprzedanych towarów.

Wyrok NTA z 10 grudnia 1935 l. rej. 4968/33 w sprawie Beli Hochcajt w Mysłowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

. . . W rozpoznawanej sprawie sporna jest kwestja prawidłowości ksiąg handlowych, prowadzonych przez skarżącą w przedsiębiorstwie detalicznej sprzedaży towarów spożywczych.

Wbrew bowiem decyzji władzy wymiarowej, uznającej księgi handlowe skarżącej za prawidłowe, instancja odwoławcza na skutek sprzeciwu Przewodniczącego uznała księgi za nieprawidłowe, podając w motywach częściowy brak dowodów na zakup towarów oraz brak dowodów na sprzedaż towarów, wyszczególniających ilość i rodzaj sprzedanego towaru.

O ile chodzi o pierwszy powód dyskwalifikacji ksiąg, to... wysunięty został jedynie fakt braku dowodów na zakup towarów z uwagi, iż dowodów tych nie zastępują dokumenty, stwierdzające tylko ilość objętego dostawą towaru. Władza pozwana rozszerza wprawdzie w odpowiedzi na skargę odnośny zarzut przez powołanie się na nieprzeprowadzenie w księgach przez konto firmy D. tranzakcyj gotówkowych skarżącej z tą firmą, zarzut ten jednak NTA pominął z uwagi, iż wykracza on poza przyczyny podane w decyzji Komisji Odwoławczej. O ile zaś chodzi o zarzut podniesiony w decyzji, to NTA w wyroku z 26 września 1934 l. rej. 1957/32[1]) orzekł i uzasadnił, iż zapisy w księgach buchalteryjnych na rachunku zakupu towarów, uwidocznione w księdze pomocniczej zakupów i poparte odpowiedniemi dokumentami wydatkowemi, odpowiadają wymogom prawidłowego księgowania nawet w braku poszczególnych faktur dostawców.

W rozpoznawanej sprawie płatniczka, jak to wyraźnie przyznaje odpowiedź na skargę, posiadała na wszystkie tranzakcje zakupu dowody, co do części jednak pozycyj księgowanie następowało na podstawie faktur, zawierających tylko dane o ilości i rodzaju towarów (dowody dostawy), nie uwidaczniających jednak wszystkich wprowadzonych do ksiąg handlowych momentów umownych, np. danych co do ceny oraz warunków jej pokrycia. Idąc po linji motywów cyt. wyroku NTA, stanowisko pozwanej władzy byłoby słuszne, gdyby dane faktyczne, nie ujawnione w dowodach dostawy, nie mogły zostać ustalone na podstawie innych materjałów, rozporządzalnych w odnośnym systemie księgowania, w szczególności, o ile chodzi o wysokość ustalonej ceny kupna, na podstawie odpowiednich dokumentów wydatkowych. W tym względzie jednak akta, a w szczególności cyt. protokół badania ksiąg handlowych, nie zawierają potrzebnych ustaleń. Wobec tego NTA uznał, iż akta wymagają uzupełnienia we wspomnianym kierunku.

Co się tyczy dalszego powodu dyskwalifikacji ksiąg, to zaskarżona decyzja określa go jako „brak dowodów na sprzedaż towarów, wyszczególniających ilość i rodzaj sprzedanego towaru". Innemi słowy, pozwana władza żąda dokładnego precyzowania przy każdej gotówkowej tranzakcji nietylko uzyskanej ceny kupna, ale także innych momentów istotnych dla danej tranzakcji. Ze względu jednak na trudności techniczne, istniejące przy tego rodzaju handlu, jak przedsiębiorstwo skarżącej, polegające na detalicznej sprzedaży towarów spożywczych, a więc obejmującym drobne pozycje najrozmaitszych towarów, prowadzenie zestawienia utargów dziennych, obejmujących szczegóły każdej tranzakcji zosobna, byłoby na-

---

[1]) OPA 1044/35.

wet w wielu wypadkach wprost niemożliwe. Wobec tego, o ile chodzi o zarzut uczyniony księgowości pod kątem widzenia niezupełności zestawienia utargów dziennych, to zarzut ten uznać należało za nieistotny w danym wypadku.

Z powyższych powodów NTA uznał, iż postępowanie przed pozwaną władzą dotknięte jest istotną wadliwością i dlatego na zasadzie art. 84 rozporządzenia o NTA uchylił zaskarżoną decyzję.

Słuszne jest stanowisko NTA co do nieżądania przy detalicznej sprzedaży wystawiania rachunków na każdą sprzedaż, a tem samem nieżądania księgowania każdej sprzedaży oddzielnie, albowiem tego wymaga przedewszystkiem technika szybkiego obsługiwania drobnych odbiorców, następnie zaś tego rodzaju organizacja rachunkowości przedsiębiorstwa detalicznego spowodowałaby wzrost wydatków osobowych, a w konsekwencji zbędne podrożenie towarów, a niekiedy nawet nierentowność przedsiębiorstwa. Pozornie wydaje się, że możnaby wymagać i w przedsiębiorstwach spożywczych detalicznych wystawiania rachunków na każdą sprzedaż, jak to się widzi w niektórych sklepach, szczególnie niespożywczych, jednak naogół nie są to rachunki we właściwem znaczeniu, ale upoważnienia do odbioru towaru po zapłaceniu, kontrolne dowody dla statystycznych ksiąg firmy, prowadzonych dla ewidencji sprzedaży celem zamawiania w porę nowego towaru.

Sprawa zakupu towarów dla przedsiębiorstwa detalicznego przedstawia się już odmiennie. Z istoty rachunkowości wynika, że księgi winny odzwierciedlać stan wartości przedsiębiorstwa, a nadto dawać zawsze pełne wiadomości o zobowiązaniach firmy. Przedsiębiorstwo detaliczne ma tak znaczną ilość i różnorodność towarów i tak z reguły licznych dostawców, w dodatku dostawy są w różnych terminach płatne i na tak rozmaitych warunkach, że kupiec-detalista musi prowadzić księgę towarową ilościowo i wartościowo oprócz księgi dostawców.

Forma księgi towarowej kupca detalicznego może być różna, np.: księga doraźna (strazza), księga (zbiór) faktur. Organizacja rachunkowości przedsiębiorstwa handlu detalicznego może być mniej lub więcej pojedyncza, w każdym jednak razie kupiec-detalista obowiązany jest do udowodnienia wartości zakupionego towaru. I dlatego słuszne jest stanowisko NTA, że nieujawnione w dowodach warunki dostawy w księgach powinny dać się ustalić innym sposobem, zgodnym z systemem organizacji rachunkowości handlowego przedsiębiorstwa detalicznego.

Dr. Teofil Seifert

1481.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Brak dowodów.

Brak jakiegokolwiek udokumentowania choćby niektórych tylko pozycyj rozchodowych stanowi konieczny powód do uznania ksiąg handlo-

wych za nieprawidłowe w granicach art. 7 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 25 marca 1936 l. rej. 9143/33 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Poznaniu na orzeczenie tej Komisji w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932 Stanisławowi Grzegorzewskiemu.

Przewodniczący Komisji Odwoławczej do spraw podatku przemysłowego przy Izbie Skarbowej w Poznaniu zaskarżył do NTA decyzję tejże Komisji z 3 października 1933, dotyczącą wymiaru podatku od obrotu za r. 1932 Stanisławowi Grzegorzewskiemu.

W powyższej skardze zarzuca Przewodniczący, iż Komisja Odwoławcza wbrew postanowieniom niem. kodeksu handlowego i ustawy o podatku przemysłowym, uznała księgi handlowe za prawidłowe oraz zastosowała ulgową stawkę podatkową z art. 7 lit. A p. 4.

NTA rozważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie sporna jest kwestja oceny prawidłowości ksiąg handlowych płatnika wyłącznie pod kątem widzenia przyznania ulgowej stawki podatkowej z art. 7 lit. A p. 4 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.).

Jak to wynika z nadesłanych akt sprawy, władza wymiarowa I instancji uznała księgi handlowe za nieprawidłowe m. i. także z powodu braku dowodów kasowo-rachunkowych. Płatnik w odwołaniu przyznał wyraźnie, iż na kilka pozycyj kasowo-rachunkowych (na łączną sumę 4.656 zł) nie posiada żadnych dowodów kasowo-rozchodowych. Niema również sporu między stronami tak co do tytułu prawnego odnośnych pozycyj, w szczególności, iż odnoszą się one do wypłaty ceny kupna za dostarczony towar, jak również co do charakteru tych dostawców, a mianowicie, iż dostawcy ci byli kupcami.

W tych warunkach brak jakiegokolwiek udokumentowania danych wpisów stanowi w świetle stałej judykatury NTA konieczny powód do uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe w granicach postanowienia art. 7 lit. A p. 4 ustawy o podatku przemysłowym. Przytoczony przez płatnika w odwołaniu powód niemożności dostarczenia takich dowodów, a mianowicie obawa dostawców przed ujawnieniem tranzakcji przez władze podatkowe, nie może go zwolnić od obowiązku prowadzenia księgowości w swem przedsiębiorstwie w taki sposób, iżby odpowiadała ona prawidłom ustalonym w nauce o księgowości względnie w zwyczajach handlowych. Z uwagi na powyższe przedstawia się zaskarżona decyzja jako wydana z pogwałceniem art. 7 lit. A p. 4 ustawy i dlatego NTA, nie wdając się w ocenę dalszych powodów nieprawidłowości ksiąg handlowych, poruszo-

nych w skardze Przewodniczącego, uchylił zaskarżoną decyzję jako niezgodną z ustawą.

1482.

OPŁATY NA ŚLĄSKI FUNDUSZ GOSPODARCZY.

Lokale przemysłowe i handlowe, wchodzące w skład nowozbudowanych domów.

Przepis § 4 rozp. wykon. do ustawy o Śląskim Funduszu Gospodarczym (poz. 46/33 Dz. Ust. Śl.), o ile nim objęto także lokale przemysłowe i handlowe, wchodzące w skład nowozbudowanych domów, wykracza poza ramy art. 3 p. 1 tej ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 13 maja 1936 l. rej. 4530/34 w sprawie Anny Rosner w Bielsku przeciw Śląskiej Radzie Wojewódzkiej w Katowicach w przedmiocie opłaty na Śląski Fundusz Gospodarczy.

Przedmiotem sporu jest kwestja, czy na zasadzie art. 3 p. 1 ustawy z 8 lutego 1928 w brzmieniu, ogłoszonem w Dz. Ust. Śl. poz. 46/33, czynsze z lokali handlowych i przemysłowych, mieszczących się w nowowybudowanych po 1 stycznia 1919 domach, stanowią przedmiot wymiaru opłat na Śląski Fundusz Gospodarczy, a w związku z tem, czy przepis § 4 rozporządzenia Śląskiej Rady Wojewódzkiej i Wojewody Śląskiego z 2 października 1933 poz. 53 Dz. Ust. Śl. jest zgodny z ustawą.

NTA rozważył, co następuje:

Przepis art. 3 p. 1 ustawy o Śląskim Funduszu Gospodarczym zwalnia od opłat na ten Fundusz „właścicieli domów i mieszkań nowowybudowanych po 1 stycznia 1919". Interpretacją tego postanowienia zajął się NTA w wyroku z 25 stycznia 1933 l. rej. 2006/31 i doszedł do wniosku, iż — jak z brzmienia tego przepisu wynika — nie poddaje on zwolnieniu poza domami także wszelkich innych nowowybudowanych lokali, a zatem nie można go rozciągać na lokale handlowe, wybudowane lub przebudowane po dniu 1 stycznia 1919. W konsekwencji NTA wyrokiem tym żądanie skargi uznania, iż przebudowany przez skarżącego lokal handlowy nie podlega opłatom na Śląski Fundusz Gospodarczy, oddalił. To stanowisko podtrzymał NTA w wyroku z 3 stycznia 1936 l. rej. 1295/33 w sprawie, w której przedmiotem sporu było zwolnienie od opłat na Fundusz Gospodarczy nowozbudowanego budynku, przeznaczonego i używanego na pie-

karnię. W wyroku tym orzekł NTA, iż przepisu cyt. artykułu nie można rozciągać na lokale, zajęte na przedsiębiorstwa przemysłowe, wybudowane lub przebudowane po 1 stycznia 1919.

Stanowisko NTA streszczało się więc w omawianych wyrokach w tem, że literalne brzmienie art. 3 p. 1 nie pozwala na stosowanie przewidzianych nim zwolnień do nowozbudowanych lokali nie mieszkalnych i do pewnych budowli o ściśle ograniczonym charakterze przemysłowym lub handlowym, z tego właśnie powodu nie podpadających pod pojęcie nowowybudowanego „domu". Nie była natomiast przedmiotem tych rozstrzygnięć sporna obecnie kwestja, czy lokale przemysłowe i handlowe, znajdujące się nie w takich budowlach, lecz w nowowybudowanych domach, mają być wyłączone od ulg, przysługujących tym domom, jak to statuuje przepis § 4 cyt. rozp. wykon. Biorąc jednak analogicznie, jak w cytowanych wyżej wyrokach, za podstawę interpretacji literalne brzmienie art. 3 p. 1, wymieniającego „domy" obok „mieszkań", nie można uznać za odpowiadającą treści tego przepisu interpretacji takiej, którąby ograniczała zwolnienia do „mieszkań w domach nowozbudowanych i mieszkań nowozbudowanych". Przeciwnie, wymienienie osobno „domów" obok „mieszkań" wskazuje na intencję ustawodawcy uwolnienia tak całych objektów, odpowiadających pojęciu „dom", jak też lokali nowozbudowanych, przybudowanych, nadbudowanych, przebudowanych i t. p., tych ostatnich jednak z ograniczeniem do lokali mieszkalnych. Taka tylko zasada uzupełniałaby bez sprzeczności cytowane wyżej wyroki NTA, które traktowały nie o „domach", lecz o lokalach przebudowanych, względnie nowowybudowanych, nie będących ani domami, ani mieszkaniami, względnie o innych budowlach o ściśle ograniczonym specjalnym charakterze.

Pod pojęcie „domu" z uwagi na charakter i cele Funduszu Gospodarczego, stworzonego dla wzmożenia ruchu budowlanego, jednak bez wyraźnego ograniczenia do budownictwa mieszkaniowego, jak również na potoczne znaczenie tego wyrazu, nie możnaby podciągnąć wprawdzie wszelkich budowli bez żadnego ograniczenia, w szczególności bez wyłączenia specjalnie skonstruowanych budynków fabrycznych, magazynów, teatrów, dworców, garaży i innych objektów tego rodzaju — musi się jednak pod to pojęcie podciągnąć budynki, przeznaczone głównie lub przeważnie na cele mieszkalne, jakoteż budynki o zbliżonym, powszechnie spotykanym charakterze, jak np. przeznaczone na biura, sklepy i inne lokale, a zewnętrznie, sposobem budowy, charakterem swego założenia, położeniem i t. p., odpowiadające potocznemu pojęciu „domu".

Miejski dom mieszkalny, zawierający z reguły także częściowo lokale sklepowe lub biurowe, podpada całkowicie pod pojęcie „domu" w tem rozumieniu i niema podstawy prawnej w brzmieniu art. 3 p. 1 do wyłą-

czenia od zwolnienia jakiejkolwiek części, wchodzącej organicznie i technicznie w skład takiego domu. Przepis ten mówi bowiem o „domach", a zatem o domach jako całościach w przeciwstawieniu do „mieszkań" jako części innej całości, nie podlegającej temu przepisowi z powodu, że istnieje już od czasu przed 1 stycznia 1919, lub z innego powodu.

Władza pozwana powołuje się na uzasadnienie swego odmiennego stanowiska na przepis art. 21 cyt. ustawy. Przepis ten został wprowadzony do tej ustawy nowelą z 19 czerwca 1933 poz. 38 Dz. Ust. Śl. i ma brzmienie następujące: „Wszelkie zaległości powstałe do dnia 31 grudnia 1932 z tytułu obowiązku uiszczania opłat od lokali przemysłowych i handlowych w domach, wybudowanych po dniu 1 stycznia 1919 oraz od takichże lokali, uzyskanych przez przebudowę, nadbudowę i przybudowę, umarza się". Motywy tego przepisu, zawarte w sprawozdaniu Komisyj Budowlano-Mieszkaniowej i Budżetowo-Skarbowej Sejmu Śląskiego (Druk Nr. 307/III), stwierdzają, iż „zaszła rozbieżność przy interpretacji punktu 1 art. 4 (obecnie 3). Część zarządów gminnych była zdania, że właściciele nowych budowli, obejmujących lokale przemysłowo-handlowe, są zwolnieni od opłat na rzecz Funduszu, podczas gdy inne zarządy, zgodnie z orzeczeniem NTA, nie zwolniły ich od opłat tych". Dalej wnioskują Komisje w tych motywach: „Ponieważ nie ulega wątpliwości, że ta ostatnia interpretacja jest zgodna z ustawą, należałoby właścicielom tym wymierzyć opłaty za cały ubiegły czas", i konkludują: „z uwagi na to, że powyższej fałszywej interpretacji nie spowodowali płatnicy, należałoby wszystkie zaległości, powstałe z powyższego tytułu do dnia 31 grudnia 1932 umorzyć, co też Komisje zgodnie uchwaliły". Intencją więc ustawodawcy było jedynie umorzenie zaległości, powstałych zdaniem Komisji bez winy płatników, nie miał jednak Sejm na myśli zmiany istniejącego przepisu, uwzględniając tylko interpretację przepisu w wyroku NTA z 25 stycznia 1933 l. rej. 2006/31 jako zgodną z ustawą. Wyrok ten dotyczył tylko wymienionych w art. 21 lokali przemysłowych i handlowych, uzyskanych przez przebudowę, nadbudowę i przybudowę; mylnie zaś interpretowały ten wyrok te władze, które pociągnęły do opłat także lokale handlowe i przemysłowe w domach, wybudowanych po 1 stycznia 1919.

Przepis art. 21 w rezultacie więc stanowił w stosunku do tych ostatnich lokali tylko zastosowanie istniejącego prawa, a jedynie w odniesieniu do lokali przybudowanych i t. p., a nie będących mieszkaniami, ustanowił materjalną normę, umarzając należne opłaty.

Z brzmienia jednak motywów wynika, że Sejm Śląski nie chciał zmienić treści art. 3 p. 1, a chciał tylko złagodzić skutki nierównej interpretacji tego przepisu i dostosować praktykę do zasad, wypowiedzianych w wyroku NTA z 25 stycznia 1933. W świetle tych motywów nie można

uznać art. 21 — mającego zresztą wedle swego brzmienia tylko charakter przejściowy, a wedle intencji ustawodawcy charakter ulgi, a nie obciążenia dla płatników — za przepis ustawowy, uzasadniający interpretację przepisu art. 3 p. 1 w sposób niezgodny z jego literalnem brzmieniem.

Zauważyć przytem wypada, że nowela z r. 1933 odebrała Śląskiemu Funduszowi Gospodarczemu charakter przeznaczonego w y ł ą c z n i e na popieranie budownictwa m i e s z k a n i o w e g o — co wynika ze skreślenia art. 2 ustawy z 8 lutego 1928 w jej poprzedniem brzmieniu oraz z wprowadzenia przepisów art. 12 nowego tekstu, przewidujących również pomoc z tego Funduszu na tworzenie nowych gospodarstw rolnych. Ponadto zauważyć trzeba, że w całem Państwie poza Śląskiem ulgi dla nowozbudowanych domów obejmują tak lokale mieszkalne, jak i handlowe i przemysłowe, i to zarówno przy podatku od nieruchomości i od lokali (z któremi to podatkami opłaty na Śląski Fundusz Gospodarczy wykazują najbliższe podobieństwo tak co do struktury, jak co do przeznaczenia), jak też i przy komunalnych podatkach budynkowych. Odmienne więc uregulowanie kwestji zwolnień przy opłatach na Fundusz Gospodarczy nie byłoby zgodne z ogólną tendencją ustawodawstwa polskiego, dotyczącego ulg dla nowych budowli, zaczem takiego odmiennego uregulowania nie można się domniemywać drogą interpretacji przepisów, które wyraźnie tego bynajmniej nie nakazują.

W tym stanie rzeczy przedstawia się przepis § 4 rozporządzenia Rady Wojewódzkiej i Wojewody Śląskiego z 2 października 1933 poz. 53 Dz. Ust. Śl., o ile nim objęto także lokale przemysłowe i handlowe, wchodzące w skład nowozbudowanych domów, jako niezgodny z ustawą.

Należało zatem zaskarżone orzeczenie, oparte na powyższym przepisie cyt. rozporządzenia oraz na mylnej interpretacji art. 3 p. 1 ustawy o Funduszu Gospodarczym (poz. 46/33 Dz. Ust. Śl.), uchylić jako niezgodne z ustawą.

1483.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odwołanie: Niezałączenie do odwołania pisma, podlegającego opłacie.

Niezałączenie do odwołania pisma, o którem mówi art. 47 ust. 1 u. o. s., nie powoduje pozostawienia tego odwołania bez rozpoznania. (Teza).

Wyrok NTA z 26 lutego 1936 l. rej. 4310/31 w sprawie firmy: Towarzystwo Browaru „Szopen" Sp. Akc. w Wilnie przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Izba Skarbowa... nie uwzględniła odwołania z tem uzasadnieniem, że strona nietylko nie załączyła do odwołania pisma, podlegającego opłacie, względnie jego uwierzytelnionego odpisu, lecz też na odpowiednie wezwanie, wystosowane do niej przez pozwaną władzę pismem z 1 lutego 1932, odpowiedziała odmownie pismem z 17 lutego 1932. Ponieważ wymagany przez ustawę w art. 47 u. o. s. załącznik do odwołania stanowi istotną część odwołania, przeto w braku załącznika Izba Skarbowa rozstrzyga tak, jakby odwołania wcale nie wniesiono. Nakaz płatniczy Izba utrzymuje w mocy.

...Pozwana władza w istocie pozostawiła odwołanie bez rozpoznania. Stanowisku, zajętemu przez pozwaną władzę w tej decyzji, nie można atoli przyznać trafności, skoro nie znajduje ono uzasadnienia w żadnym przepisie prawnym. Żaden bowiem przepis nie wiąże z niedołączeniem do odwołania względnie z niedostarczeniem na wezwanie władzy pisma, którego dotyczy opłata, względnie jego uwierzytelnionego odpisu, skutków, jakie tym zaniechaniom przyznała władza w swej decyzji. Nawet i nieuczynienie przez odwołującego się zadość wezwaniu władzy, dokonanemu z powołaniem się na art. 47 u. o. s., do przedłożenia pisma lub uwierzytelnionego odpisu, może mieć jedynie wpływ w sferze dowodowej i powodować oparcie się władzy przy rozstrzygnięciu odwołania na materjale, którym rozporządza. Mianowicie, gdy twierdzenia odwołania, dotyczące pisma quaestionis, nie znajdują oparcia w tym materjale, przysługuje instancji odwoławczej prawo nieuznania tych twierdzeń za udowodnione. Gdy wbrew powyższemu pozwana władza orzekła, że odwołanie nie ulega rozpoznaniu, należało uznać jej postępowanie za wadliwe....

1484.

OPŁATY STEMPLOWE.

Należytość od wyroku w sprawie o przerachowanie wierzytelności prywatno-prawnej: Wyrok, odmawiający przerachowania.

§ 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 października 1924 poz. 844 Dz. Ust. nie ma zastosowania do wyroku, odmawiającego przerachowania.

Wyrok NTA z 13 listopada 1935 l. rej. 5454/32 w sprawie Alicji Habsburgowej przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie należytości od wyroku.

Przedmiotem sporu jest wymiar należytości od wyroku, którym w sporze skarżącej i Kazimierza Badeniego przeciw Witoldowi Czartoryskiemu o zapłatę kwoty 1.045.000 zł została skarżąca z żądaniem zapłaty kwoty 256.250 zł oddalona. Wyrok ten został wyrokiem II instancji zatwierdzony, poczem strony zawarły ugodę sądową przed sądem I instancji, mocą której skarżąca uzyskała od pozwanego zobowiązanie zapłacenia sumy 10.000 $.

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

Zarzut obrazy przepisu § 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 października 1924 poz. 844 Dz. Ust. uznał NTA za nieuzasadniony. Przepis ten, który musi być interpretowany w związku z przepisem § 1 cyt. rozporządzenia, stanowi wyjątek od ogólnych zasad wymiaru należytości sądowych na obszarze sądów apelacyjnych krakowskiego, lwowskiego i sądu okręgowego w Cieszynie w tym kierunku, że w postępowaniu sądowem, dotyczącem przerachowania wierzytelności, podstawę wymiaru należytości od wyroku, orzeczenia lub ugody stanowić będzie w postępowaniu przed I instancją kwota złotych, na którą sąd wyrokiem lub orzeczeniem względnie strony ugodą wierzytelność przerachowały. Jest oczywistem, że przepis ten odnosi się do wymiaru należytości od tych właśnie wyroków, orzeczeń lub ugód, któremi przerachowanie zostało dokonane, a nie od wyroków, które zapadły poza przerachowaniem, w szczególności zaś od wyroków, któremi przerachowania odmówiono. Skoro w danym wypadku wyrok I instancji oddalił skarżącą z żądaniem skargi i nałożył na nią koszty sporu — zaistniała podstawa prawna do zastosowania ogólnych przepisów prawnych o należytościach sądowych i przepis wyjątkowy cyt. § 9 nie mógł zostać zastosowany. Późniejsze zawarcie ugody odmiennej treści oczywiście tego stanu prawnego zmienić już nie mogło. . .

Zarzut wkońcu, że wymiar należytości od wyroku nieprawomocnego nie jest dopuszczalny, jest wobec treści § 2 p. 4 ces. rozporządzenia z 15 września 1915 Dz. u. p. Nr. 279 również nieuzasadniony.

Z tych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 3 października 1924 poz. 844 Dz. Ust. zostało w myśl art. 119 Przepisów o kosztach sądowych (poz. 837/34 Dz. Ust.) utrzymane w mocy z pewnemi zmianami. Jakkolwiek zawiera dla poszczególnych b. dzielnic postanowienia odrębne, to jednak z tekstu, obecnie obowiązującego, w związku z art. 26 Przepisów o kosztach sądowych dadzą się wysnuć następujące tezy, jednolite dla całego obszaru Państwa: W postępowaniu spornem przed sądem pierwszej instancji, mającem za przedmiot zastosowanie prawa o przerachowaniu wierzytelności prywatno-

prawnych (poz. 213/25 Dz. Ust.), wartość przedmiotu sporu należy uważać za nie dającą się określić. Wpis stosunkowy oznacza tymczasowo przewodniczący: w sądzie okręgowym w wysokości od 20 zł do 100 zł, a w sądzie grodzkim — od 2 zł do 40 zł. Sumę wpisu określi sąd z urzędu przy wydaniu orzeczenia, kończącego postępowanie w pierwszej instancji: podstawę wymiaru stanowi kwota złotych, na którą sąd orzeczeniem lub strony w ugodzie przerachowały wierzytelność.

Teza zatem, ustalona wyrokiem NTA, wyżej przytoczonym, jakkolwiek dotyczy opłaty, wymierzonej z zastosowaniem normy austrjackiej z 1915 r. (uchylonej z dniem 1 kwietnia 1932 na mocy ustawy z 17 marca 1932 poz. 251 Dz. Ust.), jest aktualna i to na całym obszarze Państwa. Teza ta da się też wysnuć z orzeczenia SN z 19 maja 1932 C. 319/32 (OSP Nr. 508/32).

Achilles Rosenkranz

1485.

OPŁATY STEMPLOWE.

Należytość od wyroku w sprawie o przerachowanie wierzytelności prywatno-prawnej: Orzeczenia wyższych instancyj.

Przewidziany w § 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 października 1924 poz. 844 Dz. Ust. ulgowy wymiar należytości w sporach o przerachowanie nie ma zastosowania do wyroków i orzeczeń sądowych, wydawanych przez wyższe instancje.

Wyrok NTA z 20 listopada 1935 l. rej. 6436/31 w sprawie firmy „Banque Foncière du Jura" w Bazylei przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Trybunał już w wyroku z 14 czerwca 1927 l. rej. 1147/26 (Zb. wyr. Nr. 1236) orzekł i uzasadnił [jak w przytoczonej wyżej tezie]....

1486.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od zbytku mieszkaniowego: Obowiązek podatkowy; zajmowanie lokalu służbowego na podstawie umowy o najem pracy.

1. Sam fakt zajmowania mieszkania, obejmującego pomieszczenia

ponad ilość, oznaczoną w statucie, uzasadnia obowiązek podatkowy, bez względu na to, czy także w znaczeniu potocznem można przyjąć istnienie zbytku mieszkaniowego.

2. Zajmowanie przez pracownika na podstawie umowy o najem pracy t. zw. lokalu służbowego, oddanego do użytku jako część wynagrodzenia służbowego, nie stoi na przeszkodzie poborowi podatku od zbytku mieszkaniowego w myśl art. 7 ust. 4 lit. a) ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 27 marca 1936 l. rej. 4275/35 w sprawie Augusta Brocarda w Sosnowcu przeciwko Urzędowi Wojewódzkiemu w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku od zbytku mieszkaniowego za r. 1934/35.

Skarżący kwestjonuje legalność zaskarżonego orzeczenia i nałożonego na niego podatku komunalnego od zbytku mieszkaniowego na rzecz m. Sosnowca.

...Zachodzi pytanie..., czy i jaki wpływ może mieć na zagadnienie zbytku mieszkaniowego ta okoliczność, że chodzi tu o lokal służbowy.

Akta administracyjne ujawniają przedewszystkiem, że skarżącego obciążono podatkiem w myśl § 3 statutu, t. j. z uwagi na zbędność części lokalu w stosunku do liczby osób lokal zamieszkujących, a nie z uwagi na *przeznaczenie* lokalu czy poszczególnych jego części. W tym stanie rzeczy dla oceny przedmiotowej strony obowiązku podatkowego jest bez znaczenia, czy lokal jest lub nie jest przeznaczony dla wygody osobistej osób go zajmujących. Istotne natomiast jest, czy lub o ile zachodziły w danym wypadku warunki zwolnienia, przewidziane i wyczerpująco wyliczone w § 5 statutu. Ani jeden z tych warunków nie został stwierdzony w odniesieniu do spornego lokalu, a skarżący także nie powołuje się pozytywnie na żaden z punktów a)—d) tego paragrafu.

Wprawdzie skarżący bronił się i broni przeciw poczytywaniu mu „zbytku mieszkaniowego" zarzutem, że mieszkanie służy do należytego wykonywania powierzonych mu funkcyj służbowych, lecz w statucie brak postanowienia, któreby z tego właśnie powodu zwalniało mieszkanie lub części mieszkania od podatku. Według lit. d) § 5 są zwolnione jedynie ubikacje „przeznaczone wyłącznie do wykonywania zawodu, o ile zawód wykonywa się w domu". Skarżący atoli ani nie twierdził, ani twierdzić nie mógł, że *wykonywa* swój *zawód* w domu i że *wyłącznie* do tego właśnie celu służyło mu jego mieszkanie służbowe.

Bez potrzeby zaś podkreśla skarżący brak zamiaru uprawiania zbytku mieszkaniowego po jego stronie lub niemożność uprawiania takiego zbytku ze strony służbodawcy jako „właściciela lokalu". Ani ustawa

(poz. 884/32 Dz. Ust.), ani statut nie wymagają specyficznych momentów kwalifikowanego zbytku. Sam fakt zajmowania mieszkania, liczącego więcej części mieszkalnych, aniżeli liczba osób w niem mieszkających, jest dostatecznem ustawowem i statutowem znamieniem „zbytku mieszkaniowego" w rozumieniu ustawy. Czy taki wypadek będzie wystarczający do poczytania zbytku mieszkaniowego w znaczeniu potocznem, jest wobec jasno wyrażonej woli ustawy i statutu nieistotne.

Z szczególnym naciskiem podkreślił skarżący swoje przymusowe położenie w stosunku do zajmowanego lokalu, jako służbowego, lecz niesłusznie. Wszak skarżący nie przeczy, że jego stosunek służbowy do Towarzystwa Kopalń i Zakładów Hutniczych Sosnowieckich opiera się na umowie, a zatem w ramach tej umowy objął też mieszkanie służbowe, które mu oddano ponadto in partem salarii. O przymusie zatem już z tego powodu mowy być nie może. Zajmuje on zatem lokal nawet odpłatnie. Ale gdyby go otrzymał pod tytułem darmym, też nie powstałby tytuł prawny do uznania lokalu za wyjęty z pod opodatkowania w myśl art. 7 ust. 4 lit. a) ustawy i konkretnego statutu podatkowego.

Zajmowanie zatem przez pracownika na podstawie umowy o najem pracy t. zw. lokalu służbowego, oddanego do użytku jako część wynagrodzenia służbowego, nie stoi na przeszkodzie poborowi podatku od zbytku mieszkaniowego w myśl art. 7 ust. 4 lit. a) ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust. . . .

1487.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek inwestycyjny: Wyjątkowe wypadki; niemożność zrównoważenia budżetu gminnego; warunek uprzedniego wykorzystania innych źródeł dochodowych.

1. Sama niemożność zrównoważenia budżetu gminnego na określony okres budżetowy nie jest dostateczną podstawą prawną do poboru podatku „inwestycyjnego" na zasadzie art. 21 ust. 2 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust.

2. Przewidziany w § 101 ust. 1 rozp. wykon. (poz. 937/32 Dz. Ust.) do art. 21 ust. 2 cyt. ustawy warunek uprzedniego „całkowitego wykorzystania wszystkich innych źródeł dochodowych" nie ogranicza się do źródeł, objętych ustawą o tymcz. ureg. fin. komun. (Tezy).

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 5981/35 w sprawie Kazimierza i Marji Koprowskich w Włocławku przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Warszawie w przedmiocie wymiaru samoistnego podatku inwestycyjnego.

Według przedstawionych przez władzę pozwaną akt administracyjnych Zarząd Miejski w Włocławku wymierzył skarżącym na rzecz miasta za r. 1934/35 na podstawie miejskiego statutu komunalnego podatku inwestycyjnego, zatwierdzonego przez Ministerstwo Spraw Wewn. reskryptem z 28 listopada 1934 Nr. S. F. 46/43—9, podatek inwestycyjny w wysokości 30% komunalnego dodatku do państwowego podatku od nieruchomości. Wniesionego przeciw temu wymiarowi odwołania niema w aktach. Zaskarżonem orzeczeniem Urząd Wojewódzki warszawski oddalił odwołanie, ponieważ wymierzony podatek „oparty jest na przepisach... art. 20 i 21 ustawy i wymierzony został zgodnie z prawomocnym statutem..." Pozatem władza rozprawiła się z 3 wyszczególnionemi zarzutami odwołania, a mianowicie niewykorzystania przez gminę wszystkich źródeł dochodowych, braku uzasadnienia konieczności wprowadzenia podatku, i zarzutem skierowanym przeciw wydatkowi z tytułu udziału miasta w Związku Międzykomunalnym Opieki Społecznej.

W skardze kasacyjnej podniesiono następujące zarzuty:

1. pojęcie wyjątkowego wypadku w rozumieniu ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. wyjaśnia rozporządzenie wykonawcze z 23 listopada 1932 w § 101 i — zdaniem skargi — każdy poszczególny wydatek winien być uzasadniony w myśl tych przepisów, lecz in concreto ani orzeczenie odwoławcze ani statut podatkowy tym wymogom zadość nie czynią;

2. w orzeczeniu pominięto zarzut odwołania, skierowany przeciw pokryciu wydatku w sumie 78.000 zł z podatku inwestycyjnego, ponieważ wydatek ten wyraża niedobory budżetowe z nieokreślonych lat i jako taki nie wypełnia pojęcia ustawowego;

3. wymóg rozporządzenia wykonawczego wyczerpania wszystkich źródeł dochodu nie ogranicza się do źródeł dochodowych, przewidzianych w ustawie o tymcz. ureg. fin. komun., gmina zaś nie wykorzystała źródła dochodu z dodatku komunalnego do państwowego podatku od energji elektrycznej.

Władza pozwana broni legalności zaskarżonego orzeczenia w złożonej odpowiedzi na skargę następującemi argumentami:

ad 1. Nakaz płatniczy został opracowany według wymogów art. 101 Ordynacji Podatkowej, a statut podatkowy ściśle oparty na statucie wzorowym zaleconym przez Ministerstwo Spraw Wewn. w okólniku Nr. 138 z 2 grudnia 1926 oraz okólniku Nr. 1 tegoż Ministerstwa z 7 stycznia 1935 (ogłoszonym w Dzienniku Urzędowym Nr. 2), konieczność zaś wpro-

wadzenia podatku inwestycyjnego na r. 1934/35 uzasadniła władza — w swym wniosku do Ministerstwa Spraw Wewn. z 17 października i 30 października 1934 o zatwierdzenie statutu podatkowego — stwierdzonym bardzo trudnym stanem finansów miejskich; powołany w skardze wyrok NTA z 12 lutego 1934 l. rej. 453/32 nie ma zastosowania do konkretnego wypadku, ponieważ dotyczy podatku inwestycyjnego dla gminy m. Lwowa na pokrycie kosztów remontu jezdni i urządzenia chodników.

ad 2. Z zarzutem, dotyczącym wydatku w kwocie 78.000 zł, nie potrzebowała się władza szczególnie rozprawiać, ponieważ wydatek ten uzasadniono w objaśnieniach do budżetu na 1934/35, a preliminarz budżetu był wyłożony do publicznej wiadomości, zresztą konieczność tego wydatku uzasadniła władza w powołanym już wniosku do Ministerstwa Spraw Wewn.; pierwotnie zamierzone pokrycie podatkiem inwestycyjnym także części należności za budowę szkół zostało zaniechane na żądanie Ministerstwa Spraw Wewn.

ad 3. Z przepisów art. 20 i 21 ustawy oraz § 101 rozp. wykon. wynika, że konieczność całkowitego wykorzystania źródeł dochodowych nie odnosi się do podatków nieobjętych ustawą o tymcz. ureg. fin. komun., a zatem niewykorzystanie źródła dochodowego w postaci komunalnego podatku od energji elektrycznej nie może pozbawić miasta prawa poboru podatku inwestycyjnego, zwłaszcza, że gmina nie mogła wspomnianego podatku pobrać z uwagi na postanowienia umowy, zawartej z firmą Electro-Invest.

Ponadto władza replikuje na zarzut odwołania, dotyczący wydatku z tytułu przymusowego udziału miasta jako członka Związku Międzykomunalnego Opieki Społecznej Województwa Warszawskiego.

NTA rozważył, co następuje:

ad 1. Ani okoliczność zachowania przepisu art. 101 Ordynacji Podatkowej, ani dostosowanie statutu na ten podatek do statutu wzorowego, ustalonego przez naczelną władzę nadzorczą, nie rozwiązują na korzyść władzy pozwanej poruszonego przez skarżących zagadnienia zgodności z ustawą samego podatku inwestycyjnego, wprowadzonego przez gminę m. Włocławka. Skarżący bowiem nie kwestjonowali — według wywodów skargi — i nie kwestjonują też w skardze kasacyjnej strony formalnej poboru tego podatku, a zwracają się przeciw niemu z zarzutem niedopełnienia warunków ustawą przewidzianych. W tym względzie zatem winna była władza pozwana wykazać zgodność statutu z ustawą względnie bezpodstawność zarzutów na tle przepisów ustawy. Statut atoli ogranicza się do wskazania przepisów art. 20 i 21 ust. 2 ustawy jako podstawy prawnej oraz do wyszczególnienia w 4 oddzielnych pozycjach § 1 rodzaju

i wysokości wydatków, które mają być pokryte z wpływów podatku inwestycyjnego.

Z uwagi na treść tegoż § 1 jest więc trafny zarzut, że z wyjątkiem pozycji 1 inne pozycje nie wskazują wogóle na wyraźnie inwestycyjny charakter odnośnych wydatków. W szczególności odnosi się to do pozycji 2, dotyczącej udziału miasta w Związku Międzykomunalnym Opieki Społecznej, oraz do pozycji 3, dotyczącej wydatku związanego „z zakwaterowaniem sądu okręgowego i hipoteki".

Wydatek wyszczególniony pod poz. 4 sprostowanego statutu w wysokości 78.000 zł jest przedmiotem oddzielnego zarzutu, ujętego w punkcie 2 wyroku.

Władza pozwana przeciwstawia zarzutowi skargi uzasadnienie, zawarte w jej sprawozdaniu do Ministerstwa Spraw Wewn., dotyczącem zatwierdzenia statutu podatkowego.

Można nawet pominąć okoliczność, że uzasadnienie konieczności udostępnienia gminie tego nadzwyczajnego źródła dochodowego jest zawarte w piśmie służbowem, a zatem w akcie urzędowym, o cechach natury wewnętrznej, w każdym atoli razie wedle stanu akt podatnik o tych motywach nie był powiadomiony, nawet w orzeczeniu odwoławczem, zaczem uznać należy, że był pozbawiony możności wykorzystania ich przy układaniu zarzutów kasacyjnych.

Zresztą uzasadnienie tego względnie tych sprawozdań (z 17 października 1934 i z 30 października 1934) streszcza się w wskazaniu na niemożność zrównoważenia budżetu inną drogą jak tylko przez wprowadzenie podatku inwestycyjnego, podczas gdy według art. 21 ust. 2 ustawy w interpretacji powołanego przez skarżącego § 101 rozp. wykon. nieodzowność potrzeby dokonania ze względu na interes publiczny właśnie w danym roku budżetowym wydatku na inwestycje stanowi jedyne uzasadnienie brania wogóle pod uwagę nadzwyczajnego obciążenia społeczności gminnej podatkiem, zwanym „inwestycyjnym".

Takiej konieczności nie stwierdzają ani statut ani sprawozdanie ani orzeczenie, zaś sama niemożność zrównoważenia budżetu gminnego na określony okres budżetowy nie jest dostateczną podstawą prawną do poboru podatku „inwestycyjnego" na zasadzie art. 21 ust. 2 ustawy.

Jeżeli władza pozwana w orzeczeniu zarówno jakoteż w odpowiedzi na skargę odmawia znaczenia prawnego dla niniejszego sporu wyrokowi NTA, zapadłemu w sprawie podatku inwestycyjnego gminy m. Lwowa, to ma ona słuszność tylko o tyle, że każdy wyrok rozstrzyga obligatoryjnie jedynie spór konkretny między stronami procesowemi. Jednak zasięg wykładni prawnej w wyroku podanej z natury rzeczy może być szerszy,

jeżeli wykładnia ta w trybie kasacyjnym jest stosowana także do innych analogicznych wypadków, jak to właśnie miało miejsce w odniesieniu do sporów kasacyjnych, wynikłych na tle wprowadzenia przez gminę m. Lwowa podatku inwestycyjnego w r. 1931. Otóż po raz pierwszy w wyroku z 12 lutego 1934 l. rej. 11.484/31 w sprawie Z. Miesesa i innych[1]) NTA ustalił i uzasadnił kryterja pojęcia wyjątkowego wypadku w rozumieniu art. 21 ustawy i wykładnię tę stosował także w innych wypadkach, w trybie kasacyjnym rozpoznawanych. Jeżeli zatem skarżący w tym właśnie kierunku na ten wyrok względnie jeden z tych wyroków się powołał, to miał i mógł on mieć na myśli oczywiście tylko wykładnię ogólną, ustalającą pojęcie wyjątkowego wypadku w wyroku podaną. W tak ujętym zarzucie zatem należało się dopatrzeć kwestjonowania, by in concreto taki wyjątkowy wypadek zachodził, i wobec tego powinna była władza ten zarzut rozpoznać.

ad 2. Błędny jest pogląd władzy, że zarzut odwołania, skierowany przeciw wydatkowi 78.000 zł, nie wymagał szczególnego odparcia, ponieważ wydatek ten był objęty budżetem. Budżet bowiem jest planem gospodarczo-finansowym danego związku, zaczem też i uzasadnienie potrzeb nim objętych nie obraca się z reguły w ramach wymogów, przewidzianych w ustawach podatkowych. Pozatem skarżący zarzucił — według osnowy skargi — że pozycja powyższa wyraża niedobory budżetowe, a nie określone inwestycje. W tem oświetleniu zaś zarzut nabiera szczególnego znaczenia, gdy się zważy, że według przedłożonego przez władzę budżetu na str. 77 przewidziano „pokrycie niedoborów budżetowych z lat ubiegłych" w sumie 150.000 zł i że według objaśnienia do tej pozycji na sumę tę składają się kwoty:

1.	należność firmy A. B. Electro-Invest	zł 66.000
2.	„ „ Polskie T-wo Zakł. Skody	„ 14.000
3.	jakaś pozycja „na podstawie instrukcji Ministra Skarbu z 21 kwietnia 1933 (Monitor Polski z 20.V.1933 Nr. 116)"	„ 70.000

Ponieważ ani suma, ani składniki tejże nie pokrywają się cyfrowo z pozycją statutową 78.000 zł, ani też w preliminarzu budżetowym nie podano tytułu gospodarczego tych należności, a w statucie określono ten wydatek ogólnikowo z wyszczególnieniem „szkół i innych", przeto zarzut odwołania wymagał szczegółowego rozważenia, tem bardziej, że rozporządzenie wykonawcze w §§ 101—103 przewiduje szczególny tryb postępowania w wypadku, gdy podatek inwestycyjny ma być obrócony na wydatki powstałe z inwestycyj już dokonanych w latach minionych.

---

[1]) OPA 716/34.

ad 3. Przepis art. 21 ust. 2 ustawy nie daje wogóle podstawy do rozwiązania zagadnienia uprzedniego „całkowitego wykorzystania wszystkich innych źródeł dochodowych", ponieważ ten warunek wprowadziło dopiero rozporządzenie wykonawcze do ustawy w § 101 ust. 1.

Skoro ono warunek ten ujęło tak szeroko, to niema w niem najmniejszej podstawy do obrony tezy, że to wykorzystanie jest ograniczone do źródeł, objętych ustawą o tymcz. ureg. fin. komun. Takie ścieśnienie warunku byłoby nawet sprzeczne z logiką. Podatek inwestycyjny ma stanowić obciążenie podatkowe wyjątkowe. Jeżeli przeto istnieje możliwość pokrycia odnośnych wydatków na cele inwestycyjne z innych źródeł dochodowych związku komunalnego, to niema miejsca dla tego nadzwyczajnego podatku. Rodzaj tych źródeł musi zatem być zupełnie obojętny dla oceny dopuszczalności podatku inwestycyjnego.

Skoro władza pozwana nie przeczyła i nie przeczy, że komunalny podatek od energji elektrycznej jest źródłem dochodowem, gminie dostępnem, to sama okoliczność, że podatku tego nie przewidziano w ustawie o tymcz. ureg. fin. komun., jest pozbawiona istotnego znaczenia, wobec czego nawet odpada potrzeba rozważenia w przewodzie kasacyjnym, czy i jakiego związku możnaby się dopatrzeć między art. 12 ust. 3 ustawy i ustawą z 17 grudnia 1931 o państwowym podatku od energji elektrycznej poz. 880 Dz. Ust. z uwagi na przepis ust. 4 art. 1 ostatniej ustawy. Wysunięty dopiero w odpowiedzi na skargę argument, że gmina tego właśnie podatku w roku budżetowym pobierać nie mogła, nie ma wagi motywu, odpierającego zarzut odwołania, ponieważ nie został przytoczony w orzeczeniu.

W myśl powyższych rozważań NTA orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia z powodu wadliwego postępowania stosownie do art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1488.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK CHOROBY.

Obowiązek ubezpieczenia: Zajęcia uboczne; pełnienie czynności członka zarządu spółdzielni za wynagrodzeniem.

1. Okoliczność, czy dane zatrudnienie stanowi główne czy uboczne zajęcie pracownika, oraz wysokość otrzymywanego z tytułu tego zatrudnienia wynagrodzenia i stosunek tegoż do dochodu z innych źródeł są bez

znaczenia dla obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby, przewidzianego w art. 3 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust.

2. Pobieranie przez członków zarządu spółdzielni wynagrodzenia za pełnienie czynności nie jest samo przez się dostateczną podstawą do uznania istnienia stosunku służbowego w rozumieniu art. 3 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 23 września 1935 l. rej. 1752/32 w sprawie Gospodarczo-Spożywczej Spółki „Jednist" Spółdzielni z ogr. odp. w Bereźnicy Szlacheckiej przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu stanisławowskiemu w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek choroby członków zarządu skarżącej spółdzielni.

1489.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK CHOROBY.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Osoby zastępujące bezpośrednio właściciela przedsiębiorstwa.

Przewidziane w art. 4 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. prawo zwolnienia się od obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby uzależnione jest m. i. od tego, aby dana osoba wykonywała kierowniczy zarząd spraw przedsiębiorstwa. (Teza).

Wyrok NTA z 31 marca 1936 l. rej. 715/33 w sprawie Banku Dyskontowego Warszawskiego Sp. Akc. Oddział w Krakowie oraz Maksymiljana Mestera i innych przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu krakowskiemu w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby.

... Trafne jest wprawdzie zapatrywanie skarżących, że prokura jest uprawnieniem do bezpośredniego zastępstwa właściciela przedsiębiorstwa. Nie każde jednak takie zastępstwo jest zastępstwem, które ustawodawca ma na myśli w art. 4 ustawy z 19 maja 1920. Jak to NTA wyjaśnił w wyroku z 6 kwietnia 1932 l. rej. 2024/30 w sprawie ubezpieczenia jednego z prokurentów Banku Cukrownictwa w Poznaniu (Zb. wyr. Nr. 531 A)[1]), do istoty bezpośredniego zastępstwa w rozumieniu powyższego przepisu należy także jego rozciągłość. Mianowicie te tylko osoby uprawnione są do zwolnienia się od obowiązku ubezpieczenia, które zastępują

---

[1]) OPA 60/32.

właściciela przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego w granicach, zakreślanych zwyczajnie dyrektorom-prokurentom lub innym funkcjonarjuszom, bez względu na ich tytuł, o podobnie szerokim zakresie działania. Do zakresu tego należy kierownicze zarządzanie sprawami względnie interesami przedsiębiorstwa, jego oddziału lub filji. Prokura sama przez się nie dowodzi jeszcze, że danej osobie poruczony jest właśnie taki zarząd. Upoważnia ona wprawdzie do wszystkich czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa i nie może być ograniczona ze skutkiem wobec osób trzecich (art. 61 kodeksu handlowego poz. 600/33 Dz. Ust. oraz §§ 42 i 43 kodeksu handlowego, obowiązującego poprzednio na obszarze b. zab. austr.), z tego jednak bynajmniej nie wynika, by właściciel przedsiębiorstwa nie mógł ze skutkiem prawnym w stosunku do siebie ograniczyć prokurenta w jego zakresie działania, a w szczególności nie przyznać mu nawet żadnych praw w wewnętrznym zarządzie zwłaszcza kierowniczym.

Zasady te mają oczywiście zastosowanie tak do wypadków, w których właścicielem przedsiębiorstwa jest osoba fizyczna, jak i do wypadków, w których własność przedsiębiorstwa należy do osoby prawnej. W tym ostatnim razie kwestja, które organa reprezentują właściciela, a które są tylko zarządem podporządkowanym jego woli, oceniana być winna według odnośnych przepisów prawnych.

Za podstawę tej oceny w niniejszej sprawie przyjąć należy prawo o spółkach akcyjnych w łączności ze statutem skarżącego Banku. Według statutu tego organami Banku są: Walne Zgromadzenie akcjonarjuszów, wybrana przez nie Komisja rewizyjna i Rada Banku, wyłoniony z jej grona Komitet wykonawczy i Dyrekcja złożona z członków, mianowanych przez Radę. Podział kompetencyj tych organów jest w statucie określony. Z odnośnych postanowień wynika, że kierowniczy zarząd sprawami względnie interesami należy do Dyrekcji — poza nielicznemi wypadkami, w których kompetentne są inne organa, powołane pozatem w tych sprawach przeważnie tylko do nadzoru.

Skarżący prokurenci mogliby wobec tego być uznani za osoby w rozumieniu art. 4 ustawy z 19 maja 1920 bezpośrednio zastępujące właściciela przedsiębiorstwa, gdyby byli członkami Dyrekcji lub gdyby na podstawie specjalnego pełnomocnictwa byli powołani do zarządu kierowniczego. . . .

1490.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK CHOROBY.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Warunek zastępowania właściciela „przedsiębiorstwa handlowego“ a zastępstwo w kierownictwie hodowli ryb.

Hodowla ryb nie jest przedsiębiorstwem handlowem w rozumieniu art. 4 ustawy z 19 maja 1920 o ubezpieczeniu na wypadek choroby poz. 272 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 14 lutego 1936 l. rej. 37/33 w sprawie Dr. Adama Potockiego w Zatorze przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby inż. Juljana Jeżewskiego.

1491.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK CHOROBY.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Pracownicy w gospodarstwach wiejskich (b. zab. austr.).

Dla zwolnienia od obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby pracowników w gospodarstwach wiejskich w b. zaborze austrjackim (§ 1 rozporządzenia min. z 28 stycznia 1922 poz. 149 Dz. Ust.) miarodajny jest cały obszar, objęty gospodarstwem, prowadzonem przez pracodawcę danych pracowników, bez względu na stosunek pracodawcy do właścicieli gruntów, wchodzących w skład tego gospodarstwa. (Teza).

Wyrok NTA z 23 maja 1935 l. rej. 6448/32 w sprawie Hermana Kannera w Przedmieściu Dubieckiem przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu lwowskiemu w przedmiocie ubezpieczenia na wypadek choroby służby, zatrudnionej w gospodarstwie rolnem.

1492.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK CHOROBY.

Uchylanie orzeczeń Komisji Rozjemczej Kasy Chorych.

Orzeczenia Komisji Rozjemczej Kasy Chorych mogą być uchylone przez Okręgowy Urząd Ubezpieczeń tylko na skutek sprzeciwu, wniesionego przez komisję rewizyjną tejże Kasy (art. 29 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 29 listopada 1930 o organizacji i funkcjonowaniu instytucyj ubezpieczeń społecznych poz. 635 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 25 kwietnia 1935 l. rej. 5401/33 w sprawie Eugenjusza Turkiewicza przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie zasiłku na wypadek choroby.

1493.

UBEZPIECZENIE OD WYPADKÓW.

Zaliczenie gospodarstwa leśnego do kategoryj niebezpieczeństw.

Gospodarstwo leśne, wchodzące w skład przedsiębiorstwa, zajmującego się ścinaniem, obrabianiem w lesie i wyprowadzaniem z lasu drzewa ryzami lub obcemi zaprzęgami, wykonywanem we własnych lasach, winno być w sprawie ubezpieczenia od wypadków zaliczone do tej kategorji niebezpieczeństwa, która ustalona została dla tych robót rozporządzeniem Ministra Pracy i O. S. z 14 czerwca 1928 poz. 599 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 22 lutego 1935 l. rej. 5574/32 w sprawie Nadleśnictwa Rudzkiego przeciw Ministerstwu Pracy i O. S. w przedmiocie ubezpieczenia w Zakładzie Ubezpieczenia od wypadków we Lwowie pracowników, zatrudnionych przy ścinaniu drzewa.

1494.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Zaopatrzenie starcze — wymóg braku niezbędnych środków utrzymania.

Przy ocenie, czy pracownik umysłowy ma niezbędne środki utrzymania w rozumieniu p. 4 art. 160 prawa z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł., wchodzi pod uwagę stan majątkowy danej osoby wogóle, a więc nietylko dochód, lecz także posiadany kapitał. (Teza).

Wyrok NTA z 16 marca 1936 l. rej. 8567/33 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych (obecnie Zakład Ubezpieczeń Społecznych) w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie przyznania Włodzimierzowi W. zaopatrzenia starczego.

...Postanowienie, objęte punktem 4 art. 160 prawa z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł., że zaopatrzenie, przewidziane w powołanym artykule, służy osobom, które, obok innych warunków w tym artykule wskazanych, nie mają niezbędnych środków utrzymania, nie daje oczywiście żadnej podstawy do przyjęcia, by powyższe zastrzeżenie miało się odnosić tylko do dochodów, by natomiast nie dotyczyło kapitałów. Zastrzeżenie powyższe ma niewątpliwie na myśli stan majątkowy strony, a więc z istoty rzeczy zarówno w postaci osiąganych dochodów, jak i ewentualnie w postaci posiadanego kapitału. Ponieważ nie jest sporne, że w czasie miarodajnym W. posiadał wymienioną wyżej gotówkę [około 5.000 zł], a ta gotówka niewątpliwie na pewien czas wystarczała jeszcze na utrzymanie, przeto brak podstawy do przyjęcia, że co do W. spełniony był warunek, ustanowiony w p. 4 art. 160. Wobec tego skoro władza wyszła z odmiennego zapatrywania prawnego, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako z ustawą niezgodne.

1495.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Zaopatrzenie starcze — termin początkowy.

W razie spełnienia się wszystkich warunków, przewidzianych w art.

160 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust., już w chwili wejścia w życie tego rozporządzenia, t. j. w dniu 1 stycznia 1928, zaopatrzenie starcze, przewidziane w art. 160, należy się już od tej daty, a nie dopiero od chwili zgłoszenia. (Teza).

Wyrok NTA z 11 października 1935 l. rej. 6169/33 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przeciw Wojewodzie warszawskiemu w przedmiocie zaopatrzenia starczego dla Józefa P.

Decyzją z 4 marca 1932 Z. U. P. U. w Warszawie przyznał Józefowi P. na zasadzie art. 38, 123 (1), 124, 128 i 160 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. zaopatrzenie w wysokości 50 zł miesięcznie od dnia 1 stycznia 1932.

Uwzględniając odwołanie P., Urząd Wojewódzki warszawski orzeczeniem z 9 czerwca 1933 uchylił decyzję Zakładu w części, dotyczącej początku świadczenia, i przyznał odwoławcy zaopatrzenie starcze — w wysokości, ustalonej tą decyzją — od dnia 1 stycznia 1928. W motywach zaznaczono, że P. w dniu wejścia w życie wymienionego rozporządzenia, t. j. w dniu 1 stycznia 1928, odpowiadał warunkom art. 160 tego rozporządzenia.

Na orzeczenie to Z. U. P. U. wniósł skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący Zakład wywodzi na wstępie, że zaopatrzenie starcze z art. 160 cyt. rozporządzenia nie jest świadczeniem ubezpieczeniowem, lecz aktem państwowej opieki społecznej, udzielanej na skutek podania i za czas po dniu tego podania; do petenta nie odnoszą się zasady, ustalone w powołanem rozporządzeniu, a zatem — zdaniem skarżącego — brak danych dla przyjęcia, że tego rodzaju zaopatrzenia żądać można za lata wstecz.

Na wywody te należy przedewszystkiem zauważyć, że, aczkolwiek zaopatrzenie starcze nosi pewne cechy aktu opieki społecznej, to jednak chodzi tu o świadczenia, objęte rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927, a zatem, w braku szczegółowych przepisów dla tego zaopatrzenia, mają zastosowanie ewent. analogiczne odpowiednie przepisy tego rozporządzenia.

Skarżący Zakład zarzuca następnie, że nie była w sprawie niniejszej ustalona data p o w s t a n i a niezdolności P. do wykonywania zawodu i że dokładne ustalenie tego dnia w 10 lat później nie jest możliwe, a w takim wypadku według analogji z art. 48 cyt. rozporządzenia należy jako datę początkową przyjąć dzień zgłoszenia roszczenia.

Co się tyczy kwestji zastosowania art. 48 rozporządzenia, należy

zaznaczyć, że art. 48 jako przepis specjalny, odnoszący się tylko do renty inwalidzkiej i sierocej, nie może tu mieć zastosowania; natomiast należy zastosować art. 46, który uzależnia powstanie prawa do świadczeń, przewidzianych w tem rozporządzeniu, od ziszczenia się wszystkich wymaganych warunków, oraz analogicznie art. 49, który odnosi się do wszystkich rent, między niemi także do renty starczej, zbliżonej charakterem swym najbardziej do zaopatrzenia starczego z art. 160. Według ust. 1 tegoż art. 49 miarodajną datą dla rozpoczęcia wypłaty rent jest powstanie prawa do renty.

W myśl art. 160 ust. 1, o ile pracownicy umysłowi w chwili wejścia w życie rozporządzenia z 24 listopada 1927 spełniają wskazane tam warunki, w szczególności są niezdolni do wykonywania swego zawodu, wystarczy według art. 46 dla powstania ich prawa do żądania wypłaty zaopatrzenia ustalenie, że wszystkie te warunki w chwili miarodajnej zachodziły, a więc że w szczególności istniała wtedy także niezdolność do wykonywania zawodu n i e z a l e ż n i e o d d a t y p o w s t a n i a tej niezdolności. Pod tym kątem widzenia winna być zatem oceniana kwestja uprawnienia P. Otóż według akt sprawy Dr. Pawłowski, lekarz obwodowy i Kasy Chorych w Pułtusku, jak również Dr. Żmigród, naczelnik Wydziału Zdrowia Publ. w Urzędzie Wojewódzkim, mając na względzie wiek badanego P. (81 lat) oraz zmiany chorobowe, oznaczyli zgodnie dzień 15 grudnia 1921 jako dzień nastania względnie istnienia już niezdolności trwałej do wykonywania przez niego zawodu. Choćby nawet w ślad wywodów skargi uznać określenie tej daty przez lekarzy tylko za wyrażenie „ogólnikowe o szerokim zakresie przybliżenia", to i ten argument nie byłby w stanie podać w wątpliwość stwierdzenia władzy pozwanej, że niezdolność do wykonywania zawodu i s t n i a ł a u P. również znacznie później, a mianowicie w dniu 1 stycznia 1928, od którego zaopatrzenie starcze winno mu być wypłacane.

Przechodząc do dalszego zarzutu skargi, że nie został u P. ustalony brak niezbędnych środków utrzymania za czas od 1928 do 1931 r., NTA stwierdza, że według załączonego do akt zaświadczenia Magistratu m. Pułtuska z 3 grudnia 1931 P. pozostaje bez pracy od 1 września 1921 i nie posiada żadnych środków utrzymania, a stosownie do ustaleń Starostwa Powiatowego pułtuskiego w piśmie do Zakładu z 22 lutego 1932 P. był długoletnim rządcą rolnym, własnego majątku tak ruchomego jak nieruchomego nie posiadał i nie posiada, zarówno zaś syn jego Zygmunt, u którego mieszka w warunkach nieodpowiednich, jak i drugi syn Tomasz, który dotąd wspierał częściowo ojca, zarabiają zaledwie na utrzymanie własnych rodzin, z czego wynika, że udzielana ojcu pomoc odbywała się z uszczerbkiem ich utrzymania. W zestawieniu powyższych ustaleń urzę-

dowych, przez skarżący Zakład nie kwestjonowanych, NTA uznał, że władza pozwana, przyjmując na podstawie własnej oceny materjału dowodowego, iż P. nie posiadał w pełni niezbędnych środków utrzymania już od dnia 1 stycznia 1928, nie dopuściła się dowolności.

Kwestjonowanie wreszcie w skardze uprawnienia P. do zaopatrzenia starczego na tej podstawie, że nie był on przez „ostatnie“ 5 lat przed dniem 15 grudnia 1921, przyjętym jako data nastania jego niezdolności, zatrudniony w charakterze pracownika umysłowego, jest chybione. W myśl art. 160 rozporządzenia prawo do zaopatrzenia przysługuje tym, którzy poza innemi warunkami „przynajmniej przez pięć lat przed nastaniem niezdolności do wykonywania swego zawodu pozostawali w zatrudnieniu, któreby w myśl rozporządzenia niniejszego uzasadniało obowiązek ubezpieczenia“. To postanowienie nie upoważnia bynajmniej do ograniczenia prawa, o którem mowa, do wypadków zatrudnienia bez przerwy danych osób „w ostatnich“ 5 latach, a więc bezpośrednio przed nastaniem niezdolności, ileże prawodawca, gdyby takie ograniczenie odpowiadało jego zamierzeniom, byłby mógł łatwo przez dodanie słowa „ostatnie“ scil. „pięć lat“ lub też słowa „bezpośrednio“ przed „nastaniem niezdolności“ wolę swą wyrazić. Zresztą sam Zakład, przyznając P. zaopatrzenie starcze od 1 stycznia 1932, stanął oczywiście na stanowisku, że warunek co do pięcioletniego zatrudnienia P. jako pracownika umysłowego przed nastaniem niezdolności jest spełniony.

Ponieważ NTA nie dopatrzył się nielegalności zaskarżonego orzeczenia we wskazanych w skardze kierunkach, należało skargę tę oddalić jako nieuzasadnioną.

Wywody Z. U. P. U., że zaopatrzenie starcze z mocy art. 160 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust. nie jest w żadnej mierze świadczeniem ubezpieczeniowem, lecz tylko aktem specjalnej państwowej opieki społecznej nad byłymi pracownikami umysłowymi, — opieki, udzielanej tylko na skutek podania zainteresowanego i tylko za okres po wniesieniu tego podania, uważam za prawnie uzasadnione.

Jak to wynika z postanowień ust. 3 art. 160, powyższe zaopatrzenie jest wprawdzie wypłacane przez Z. U. P. U., lecz na rachunek Skarbu Państwa, gdyż świadczenie to nie jest uzależnione od żadnych wpłat zainteresowanych na rzecz Zakładu i Zakład żadnych własnych wpływów na pokrycie tych świadczeń nie posiada. Odmiennie od świadczeń ubezpieczeniowych, zaopatrzenie z art. 160 jest uzależnione nietylko od osiągnięcia 65 lat życia i niezdolności do wykonywania zawodu, ale i od nieposiadania niezbędnych środków utrzymania. Mamy tu więc wszystkie cechy opieki społecznej w rozumieniu art. 1 ustawy z 16 sierpnia 1923 o opiece społecznej poz. 726 Dz. Ust., która pozatem w art. 6 przewidziała przyjęcie na siebie przez Skarb Państwa opieki społecznej względem pewnych kategoryj osób, opieki społecznej potrzebujących.

Z samej istoty opieki społecznej wynika, że świadczenia z tytułu tej opieki.

mające na celu według art. 1 i 3 ustawy o opiece społecznej „zaspakajanie ze środków publicznych niezbędnych potrzeb życiowych tych osób, które trwale lub chwilowo własnemi środkami materjalnemi lub własną pracą uczynić tego nie mogą“, mają charakter świadczeń na potrzeby bieżące lub na zapewnienie możności zarobkowania w przyszłości, wobec czego te osoby nie mają prawa domagania się wypłaty tych świadczeń wstecz jako pewnego rodzaju skapitalizowanego odszkodowania za braki w środkach utrzymania za cały okres wstecz przed zgłoszeniem roszczenia lub przed stwierdzeniem z urzędu konieczności zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych przez organa opieki społecznej, względnie jako takiegoż odszkodowania za konieczność korzystania w przeszłości z pomocy osób, do tej pomocy nieobowiązanych lub też obowiązanych, lecz udzielających tej pomocy z uszczerbkiem dla siebie i swej najbliższej rodziny.

Jeśli nawet Zakład stoi na stanowisku, że świadczenia z mocy art. 160, jako mające charakter specjalnej opieki społecznej ze strony Państwa względem b. pracowników umysłowych, są opieką społeczną uprzywilejowaną, o którą mogą się ubiegać skutecznie również b. pracownicy umysłowi, korzystający ze świadczeń ogólnej gminnej opieki społecznej, o ile uważają zaopatrzenie z mocy art. 160 za korzystniejsze, to jest tylko słuszne stopniowanie źródeł i form opieki społecznej, nie pozbawiające jednak zaopatrzenia starczego z mocy art. 160 charakteru świadczenia z tytułu opieki społecznej.

W tym stanie rzeczy nie wydaje mi się trafnem uzasadnianie obowiązku Zakładu przyznawania zaopatrzenia starczego z mocy art. 160 za okres wstecz przed zgłoszeniem odnośnego roszczenia postanowieniami rozporządzenia o ubezp. prac. umysł., dotyczącemi tylko świadczeń ubezpieczeniowych samego Zakładu, a w szczególności postanowieniami art. 46 i 49, a to tem bardziej, że w zbliżonem zagadnieniu z zakresu prawa emerytalnego ogólnego i kolejowego NTA niezmiennie stosuje wykładnię (Zb. wyr. Nr. 1455, l. rej. 884/27, 1164/31), że emerytura, oparta wyłącznie na zaborczej wysłudze emerytalnej względnie co do której prawo powstało dopiero po udowodnieniu i zaliczeniu służby zaborczej, należy się tylko za okres, następujący po zgłoszeniu prawa do tej emerytury, wbrew odmiennym ogólnym postanowieniom co do początku wypłaty emerytury za służbę polską, pomimo że emerytura za służbę zaborczą jest jednak związana formalnie z przekazaniem na rzecz Skarbu Państwa Polskiego wszelkich praw z tytułu opłaconych za czas tej służby składek emerytalnych w b. państwie zaborczem i pomimo że prawo do emerytury nie jest uzależnione od nieposiadania środków utrzymania, a więc emerytura za służbę zaborczą nie ma charakteru świadczenia z tytułu opieki społecznej, jak zaopatrzenie starcze z mocy art. 160 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł.

Jeżeli chodzi o świadczenia bardziej zbliżone co do swego charakteru do wspomnianego zaopatrzenia starczego z art. 160, to należy tu wskazać na zaopatrzenie b. skazańców politycznych (rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 6 marca 1928 poz. 406/31 Dz. Ust.), mające niewątpliwie również charakter specjalnej opieki społecznej ze strony Państwa dla określonej kategorji osób, gdyż postanowienia ust. 1 p. d), e) i ust. 2 art. 1 tego rozporządzenia uzależniają wyraźnie prawo do zaopatrzenia od nieposiadania środków utrzymania. Otóż rozporządzenie to w art. 6 postanawia, że zaopatrzenie na podstawie tego rozporządzenia należy się dopiero od 1 dnia miesiąca, następującego po zgłoszeniu i wykazaniu prawa do tego zaopatrzenia.

Wreszcie uważam, że z samej istoty i logicznej konstrukcji zaopatrzenia, uzależnionego od nieposiadania niezbędnych środków utrzymania, a wypłacanego w po-

staci miesięcznej renty aż do śmierci względnie do czasu uzyskania innych źródeł utrzymania, wynika, że nie może ta renta być przyznawana za okres przed zgłoszeniem roszczenia, gdyż prowadziłoby to do sytuacji, jak to ma miejsce w wypadku, rozpatrywanym właśnie przez NTA w sprawie l. rej. 6169/33, że Zakład, stosując konsekwentnie nietylko art. 46 i 49, ale i art. 56 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł., postanawiający, że prawo do świadczeń ustaje, jeżeli zabraknie któregokolwiek z warunków, wymaganych do przyznania świadczenia, powinienby właściwie, przyznając w dniu 4 marca 1932 Józefowi P. zaopatrzenie starcze z mocy art. 160 od dnia 1 stycznia 1928, t. j. za 4 lata i 2 miesiące wstecz, postanowić jednocześnie, że z dniem wypłaty przez Zakład petentowi 2.500 zł ma ustać w myśl art. 56 dalsza wypłata tego tylko co przyznanego zaopatrzenia, gdyż w naszych warunkach gospodarczych obywatel, posiadający 2.500 zł, nie może być uważany za nieposiadającego niezbędnych środków utrzymania i wobec tego za odpowiadającego przepisowi p. 4 art. 160 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł.

Janusz Pierzchalski

1496.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Zaprzysiężenie świadków[1]). Komunikowanie stronom opinji biegłych. Zwrot kosztów zastępstwa adwokackiego.

1. Przesłuchanie świadków pod przysięgą uzależnione jest od konieczności w tym względzie, ustalenie zaś, czy konieczność ta istnieje, pozostawione jest swobodnemu uznaniu władzy.

2. Niezakomunikowanie stronom szczegółowej opinji znawcy technicznego, złożonej w postępowaniu wyjaśniającem, stanowi wadliwość postępowania.

3. Odmowa zobowiązania przedsiębiorcy, ubiegającego się o zezwolenie wodno-prawne, do zwrotu osobie trzeciej kosztów zastępstwa adwokackiego jest — o ile ją oparto na tem, że obowiązkiem władzy wodnej jest czuwać nad interesem prywatnym i że już z tego powodu koszty te nie mogą być uważane za usprawiedliwione — niezgodna z art. 105 ust. 3 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 21 kwietnia 1936 l. rej. 3408/33 i 3410/33 w sprawie Michała i Franciszki Dubrawskich oraz Gminy m. Skałatu przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Tarnopolu w przedmiocie praw wodnych na rzece Gniłej w Krzywem.

---

[1]) Por. OPA 1319/36.

...Z art. 61 ust. 2 rozporządzenia o post. admin. wynika, że przesłuchanie świadków pod przysięgą uzależnione jest od konieczności w tym względzie i że ustalenie, czy konieczność ta istnieje, pozostawione jest swobodnemu uznaniu władzy. Okoliczności, że skarżąca gmina żądała przesłuchania świadków pod przysięgą i że żądaniu temu nie stało się zadość, same przez się nie dowodzą zatem naruszenia form postępowania. Wadliwość ta mogłaby być uznana dopiero, gdyby skarżąca gmina wykazała, że władza, nie zarządzając przesłuchania pod przysięgą, dopuściła się dowolności, w tym jednak względzie nie powołuje się skarżąca gmina na żadne konkretne okoliczności.

Natomiast za trafne należało uznać zarzuty skarżącej gminy, dotyczące odmowy zobowiązania Dubrawskiego do zwrotu skarżącej gminie kosztów postępowania. Jak okazuje się z zaskarżonego orzeczenia w łączności ze wspomnianem w niem podaniem skarżącej gminy z 9 listopada 1932, chodzi o koszty zastępstwa skarżącej gminy przez adwokata. Według art. 206 ustawy wodnej koszty postępowania przy udzieleniu zezwolenia wodno-prawnego ponosi — z zastrzeżeniem wyjątków, przewidzianych w tym przepisie — przedsiębiorca. Ust. 3 wymienionego artykułu, zawierający bliższe postanowienia, dotyczące kosztów zastępstwa prawnego, utracił moc obowiązującą z chwilą wejścia w życie rozporządzenia o post. admin. Z art. 105 ust. 3 tego rozporządzenia wynika, że koszty zastępstwa adwokackiego mogą być przez władzę uznane za koszty postępowania, o ile są usprawiedliwione okolicznościami sprawy. Rzeczą pozwanej władzy było wobec tego przedewszystkiem ustalić, czy warunek ten jest spełniony. Tymczasem władza pozwana, jak to wynika z motywów zaskarżonego orzeczenia, stoi na stanowisku, że zwrot kosztów zastępstwa adwokackiego ze względu na ciążący na niej obowiązek zastępowania także interesów prywatnych, a więc nigdy, nie może być uznany za usprawiedliwiony. To zapatrywanie władzy pozwanej jest niezgodne z art. 105 rozporządzenia o post. admin. i z tego powodu należało zaskarżone orzeczenie w części, dotyczącej spornego zwrotu kosztów, uchylić.

Za trafne należało uznać także podniesione przez skarżącą gminę i przez Dubrawskich zarzuty, dotyczące opinji znawcy technicznego, który wziął udział w postępowaniu wyjaśniającem, przeprowadzonem w dniu 9 listopada 1932. Przy dochodzeniu tem wydał tenże znawca tylko ogólnikową opinję. W szczególności zaznaczył tylko, że w myśl art. 66 ust. 3 ustawy wodnej winno być dopuszczalne piętrzenie wody uzgodnione według słusznej oceny, że ocenę tę poda po dokładnem zbadaniu materjału zebranego w toku dochodzenia i że na podstawie przybliżonej tylko oceny należałoby najwyższe piętrzenie wody ustalić tymczasowo na wysokości 30 cm poniżej głowy pala markacyjnego. Szczegółową opinję umotywo-

waną i dotyczącą nietylko wysokości piętrzenia złożył znawca techniczny dopiero dnia następnego. Tej szczegółowej opinji, jak to wynika z protokółu dochodzenia i z odpowiedzi władzy pozwanej na skargę, wbrew postanowieniom art. 47 ust. 1 rozporządzenia o post. admin. wogóle nie zakomunikowano stronom skarżącym, mimo że w toku dochodzenia skarżąca gmina domagała się wyraźnie, aby znawcę technicznego przesłuchano w obecności stron i dano im możność stawiania pytań, składania oświadczeń i t. p. W następstwie tego zaniedbania władzy strony utraciły możność należytej obrony swoich praw i interesów. Gdy zaś właśnie na opinji z 10 listopada 1932 oparto zaskarżone orzeczenie w kwestjach, dotyczących dopuszczalnej wysokości piętrzenia, budowy wału, rowu, syfonu pod potokiem, przepustu pod groblą, podwyższenia jej i wykonania względnie utrzymywania urządzeń na drodze biegnącej groblą oraz na mostach szluzowych, należało zaskarżone orzeczenie w części, dotyczącej tych kwestyj, uchylić na podstawie art. 84 prawa o NTA poz. 806/32 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania....

1497.

SAMORZĄD.

Zwrot gminie kosztów doręczenia płatnikom na zlecenie władz skarbowych wezwań w sprawach podatków i opłat skarbowych.

Wyłączenie, zastrzeżone w art. 112 prawa o post. admin., nie dotyczy rozrachunku władz skarbowych z władzami gminnemi odnośnie do doręczanych przez organa gminne płatnikom, na zlecenie władz skarbowych, wezwań płatniczych; z przepisów zaś rozporządzeń: Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. i Ministra Spraw Wewn. z 18 listopada 1930 poz. 719 Dz. Ust. wynika prawo gmin do zwrotu kosztów pomienionych doręczeń. (Teza).

Wyrok NTA z 2 marca 1936 l. rej. 3957/33 w sprawie Gminy m. Janowa przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie należności za doręczenie upomnień.

Zarząd gminy miejskiej w Janowie, powiatu gródeckiego, wniósł w dniu 28 grudnia 1932 do Urzędu Skarbowego w Gródku Jagiellońskim podanie, domagając się na podstawie § 1 rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 18 listopada 1930 poz. 719 Dz. Ust., tudzież na podstawie prze-

pisów ustawy z 10 marca 1932 poz. 328 Dz. Ust., rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. i rozporządzenia Ministra Skarbu z 26 lipca 1932 Nr. 169 — wypłacenia kwoty 717,60 zł za doręczenie 1196 upomnień egzekucyjnych Urzędu Skarbowego, licząc po 60 gr za doręczenie.

Urząd Skarbowy decyzją z 11 stycznia 1933 prośby tej nie uwzględnił, jako pozbawionej podstawy prawnej w świetle zarządzenia Ministra Skarbu z 5 marca 1931 L. D. V. 2824/3/31.

W odwołaniu od tej decyzji wywodzi Zarząd Gminy, iż z treści przytoczonych w podaniu przepisów nie wynika bynajmniej obowiązek gmin bezpłatnego doręczania upomnień egzekucyjnych. Skoro zaś za doręczenie takie urzędy skarbowe pobierają po 1 zł 50 gr od każdego upomnienia, co winien wnieść płatnik na mocy art. 105 prawa o post. admin., przeto słusznie gminie należy się wymieniona w podaniu kwota.

Izba Skarbowa we Lwowie decyzją z 2 marca 1933 odwołania tego nie uwzględniła dla braku podstaw prawnych, gdyż według art. 112 p. b) prawa o post. admin. przepisy rozdziałów III—XVI tego rozporządzenia nie rozciągają się na postępowanie w sprawach, dotyczących państwowych podatków.

Decyzję tę zaskarżyła do NTA gmina m. Janowa, prosząc o uchylenie tej decyzji, jako niezgodnej z ustawą i dotkniętej wadliwością postępowania.

NTA rozważył, co następuje:

Art. 112 prawa o post. admin. istotnie stanowi w p. b), iż przepisy rozdziałów III — XVI nie stosują się w sprawach, dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolów, zarówno w postępowaniu administracyjnem, jak i karnem.

Przepis ten, jako wyjątkowy, nie może być komentowany rozciągliwie, a zatem należy przyjąć, że dotyczy on wyłącznie specjalnej dziedziny wymiaru i poboru podatków i opłat skarbowych i powstających na tem tle stosunków między władzami skarbowemi i płatnikami, które to sprawy regulują osobne przepisy proceduralne.

Natomiast nieuzasadnione jest powoływanie się na pomieniony przepis art. 112, gdy chodzi o stosunek władzy skarbowej do urzędów gminnych w sprawach o doręczenie przez te urzędy na mocy polecenia władzy skarbowej płatnikom pism urzędowych, dotyczących podatków i opłat państwowych.

W tym stanie rzeczy, gdy skarżąca gmina w odwołaniu roszczenie swoje oparła na przepisach art. 105 ust. 2 prawa o post. admin., które to przepisy dotyczą sprawy obciążenia kosztami doręczeń stron, a zatem w sprawach podatkowych odnosiłyby się do stosunków pomiędzy władzą

skarbową i płatnikiem — władza pozwana słusznie powołała się na cyt. art. 112, który, jak to wyżej wywiedziono, w tym zakresie stosowanie przepisów tego artykułu prawa o post. admin. wyłącza.

Okoliczność powyższa jednak w kwestji stanowiącej przedmiot sprawy niniejszej, a mianowicie stosunku władzy skarbowej do gminy na tle doręczeń wezwań władzy skarbowej, nie ma decydującego znaczenia. Należy bowiem zaznaczyć, iż powołany przez władzę pozwaną § 50 rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. o postępowaniu egzekucyjnem władz skarbowych stanowi, że pomiędzy innemi i odnośnie do wezwań i doręczeń w sprawach egzekucyjnych skarbowych — mogą mieć zastosowanie przepisy art. 9—81, 84, 92 i 108—110 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin.

Jeżeli przepis ten zestawić z § 10 tegoż rozporządzenia, który za organa egzekucyjne władz skarbowych nakazuje uważać zasadniczo sekwestratorów skarbowych lub innych funkcjonarjuszów skarbowych — to z powyższego wynika wniosek, że władze skarbowe przy doręczaniu wezwań nie są jednak obowiązane ograniczać się tylko do usług swoich własnych organów, lecz mogą również korzystać ze sposobów doręczenia, przewidzianych w ogólnych przepisach prawa o post. admin. W tej mierze wchodzą w grę przepisy art. 23, który zezwala władzy państwowej dokonywać doręczeń wezwań i pism urzędowych bądź przez własnych funkcjonarjuszów, bądź przez pocztę, bądź przez inne organa władzy, bądź wreszcie przez urzędy gminne (magistraty).

Otóż zgodnie z powyższemi przepisami rozporządzenie Ministra Spraw Wewn., wydane w porozumieniu z innymi Ministrami, a na pierwszem miejscu z Ministrem Skarbu, z 18 listopada 1930 poz. 719 Dz. Ust., stanowi, że koszty doręczenia przez urzędy gminne i magistraty wezwań i pism urzędowych ustala się w wysokości podwójnej każdoczesnej opłaty pocztowej za list zwykły najniższej wagi (§ 1), że zwrot tych kosztów następuje zasadniczo równocześnie z doręczeniem, jednak władze państwowe lub samorządowe, pozostające w stałej łączności z gminą, mogą zwracać koszty ryczałtem (§ 2), oraz że w wypadkach, przewidzianych w art. 105 prawa o post. admin., zwrot kosztów następuje na poczet kosztów postępowania administracyjnego obciążających stronę (§ 3).

Wprawdzie powołany wyżej art. 105 post. admin. nie został wymieniony przy doręczeniach w § 50 cyt. rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932, lecz okoliczność ta tem się może tłumaczyć, że artykuł ten w ustępie drugim zawiera zasadnicze postanowienie o prawie zaliczenia do kosztów postępowania administracyjnego m. i. również i kosztów doręczenia stronie pism urzędowych, że ta sama zasada została wygłoszona w § 57 tego rozporządzenia Rady Ministrów i że wysokość pobieranych

z tytułu doręczeń wezwań kwot od płatników wyszczególniona została w stanowiącej załącznik do tego rozporządzenia tabeli.

Z powyższych powodów, znajdując, że władza pozwana, odmawiając skarżącej gminie zwrotu kosztów doręczenia płatnikom na zlecenie władz skarbowych wezwań w sprawach podatków i opłat skarbowych — ze względu na treść art. 112 prawa o post. admin. — przyjęła mylną wykładnię przepisów obowiązujących, NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą uchylił.

1498.

ZGROMADZENIA.

Zgromadzenie publiczne a uzależnienie udziału od posiadania karty wstępu.

Ograniczenie udziału w zgromadzeniu publicznem przez żądanie kart wstępu samo przez się nie pozbawia tego zgromadzenia charakteru zgromadzenia publicznego. (Teza).

Wyrok NTA z 27 stycznia 1936 l. rej. 295/33 w sprawie Stefana Wojciechowskiego przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Poznaniu w przedmiocie zakazu odbycia zgromadzenia publicznego.

Decyzją z 22 października 1932 Starosta Powiatowy w Rawiczu zakazał na podstawie art. 9 ustawy o zgromadzeniach z 11 marca 1932 poz. 450 Dz. Ust. odbycia zgromadzenia publicznego, zgłoszonego przez Stefana Wojciechowskiego na dzień 23 października 1932. W uzasadnieniu Starosta Powiatowy wskazał na oświadczenie petenta, że komunikat, zamieszczony na str. 4 Gazety Rawickiej z 21 października 1932, dotyczy tego samego zgromadzenia, a według wzmiankowanego komunikatu zachodziła konieczność posiadania kart wstępu przez uczestników zgromadzenia, co wszakże sprzeciwia się przepisom wymienionej ustawy; zgromadzenia publiczne są bowiem dostępne dla nieograniczonej liczby osób, żądanie zaś kart wstępu ogranicza możność korzystania innych osób z prawa uczestniczenia.

Odwołania Wojciechowskiego Urząd Wojewódzki w Poznaniu orzeczeniem z 12 listopada 1932 nie uwzględnił i zatwierdził decyzję Starosty Powiatowego.

W skardze, wniesionej na orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego, Wojciechowski podnosi zarzut, że orzeczenie to pozbawione jest podstawy prawnej i stoi w sprzeczności z przepisami ustawy o zgromadzeniach, a w wywodach swych zaznacza, że dowolna jest interpretacja władzy, iż zgromadzenia publiczne są dostępne dla nieograniczonej liczby osób bez prawa decyzji o dopuszczeniu ze strony zwołującego zgromadzenie tylko za kartami wstępu, w szczególności, że ani art. 1 ani art. 18 ustawy o zgromadzeniach, na które powołuje się władza pozwana w zaskarżonem orzeczeniu, nie upoważniają do takiej wykładni; zdaniem skarżącego, uzależnienie udziału w zgromadzeniu publicznem od posiadania karty wstępu nie jest sprzeczne z postanowieniami cyt. ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Ustawa o zgromadzeniach z 11 marca 1932 nie zawiera wyraźnego postanowienia, normującego kwestję, w niniejszym przypadku aktualną, czy zgromadzenie publiczne winno być dostępne dla nieograniczonej liczby uczestników. Wbrew poglądowi władzy pozwanej, z charakteru zgromadzenia jako publicznego nie można też wysnuć wniosku o konieczności nieograniczonego zakresu uczestnictwa w zgromadzeniu. O ile chodzi zaś o względy praktyczne, to podobnemu wnioskowi — zwłaszcza jeżeli zgromadzenie ma się odbyć w lokalu — przeciwstawiają się przedewszystkiem rozmiary lokalu, nie dopuszczające dowolnej liczby uczestników; nadto w licznych wypadkach zgromadzenia publiczne mają na celu zebranie się dla wspólnej narady wyłącznie osób, związanych tym samym zawodem lub specjalnem zainteresowaniem, a wtedy już z natury rzeczy udział w takich zgromadzeniach musi być ograniczony. Oczywiście nie wchodzą tu pod uwagę wypadki specjalne, przewidziane w art. 18 cyt. ustawy, jako odnoszące się do zgromadzeń niepublicznych czyli zebrań.

Co się tyczy dalszej łączącej się z niniejszą sprawą kwestji, czy ograniczenie uczestnictwa w zgromadzeniu zapomocą kart wstępu jest sprzeczne z ustawą o zgromadzeniach, to mając na względzie, że ustawa wymieniona nie normuje wogóle sprawy ograniczenia liczby osób, chcących uczestniczyć w zgromadzeniu, należy dojść do przekonania, że postanowienia tej ustawy nie stoją na przeszkodzie dopuszczeniu osób do udziału w zgromadzeniu tylko za kartami wstępu.

W niniejszym przypadku władza pozwana, na uzasadnienie zatwierdzenia decyzji pierwszej instancji, podała w zaskarżonem orzeczeniu, że wbrew zasadom ustawy o zgromadzeniach zażądano od uczestników kart wstępu, pomimo że to zgromadzenie jako niewątpliwie publiczne winno być dostępne nieograniczonej liczbie osób. Ponieważ pozwana władza już w samem żądaniu kart wstępu od uczestników dopatrzyła się sprzeczności z ustawą o zgromadzeniach i na tej jedynie okoliczności z pośród przewi-

dzianych w art. 9 tej ustawy oparła zaskarżone orzeczenie, należało w myśl powyższych rozważań uznać, że stanowisko władzy nie ma uzasadnienia w powołanej ustawie.

O ile zaś władza pozwana dopiero w odpowiedzi swej na skargę wskazuje na to, że zachodziła nietylko sprzeczność z ustawą, ale nadto odbycie zgłoszonego zgromadzenia zagrażałoby bezpieczeństwu, spokojowi lub porządkowi publicznemu, to tego drugiego motywu, mającego uzasadnić zakaz odbycia zgromadzenia na zasadzie art. 9 cyt. ustawy, NTA nie mógł brać pod uwagę przy badaniu legalności zaskarżonego orzeczenia, ponieważ orzeczenie na tym drugim motywie się nie opiera.

Z przytoczonych wyżej powodów należało zatem zaskarżone orzeczenie uchylić jako prawnie nieuzasadnione.

Sama treść wyroku, uchylającego zaskarżone orzeczenie jako prawnie nieuzasadnione, nie wywołuje zastrzeżeń i nie wymaga omówienia.

Natomiast należy bliżej omówić na tle obowiązującej ustawy o zgromadzeniach tezę, ustaloną przez NTA w wyniku wyroku, gdyż teza ta nie wypływa z treści rozstrzygnięcia.

Z wyroku wynika jedynie, że niedopuszczalne jest zakazanie zgłoszonego zgromadzenia przez władzę tylko z tego powodu, iż, wobec ograniczenia doń dostępu, nie ma ono charakteru zgromadzenia publicznego.

Tymczasem ustalona teza dotyczy kryterjów zgromadzenia publicznego w odróżnieniu od nie-publicznego, która to kwestja nie miała znaczenia dla rozważanej sprawy.

Gdyby nawet NTA ustalił, zgodnie z twierdzeniem pozwanej władzy, że zakazane zgromadzenie nie miało cech zgromadzenia publicznego, to i wówczas jednak musiałby uchylić zaskarżone orzeczenie, jako nie oparte na ustawie, gdyż okoliczność ta nie mogła uzasadnić zakazu, wydanego przez władzę. Albowiem w takim razie zarówno sam akt zgłoszenia przez stronę, jak i ustosunkowanie się do niego władzy — były bezprzedmiotowe, jako nie oparte na prawie (art. 19 ustawy o zgromadzeniach), a władza w stosunku do takiego zgromadzenia musiałaby ograniczyć się do uprawnień z ust. 3 i 4 art. 20, służących jej organom bezpieczeństwa w trakcie zgromadzenia.

Ustawa o zgromadzeniach z 1932 r. przyjęła dla objętych jej postanowieniami zgromadzeń logiczną zasadę dichotomicznego podziału na: 1) publiczne i 2) niepubliczne, czyli zebrania (art. 1 ust. 1). Wszystkie zgromadzenia, które nie posiadają zespołu określonych ustawą cech, powodujących zaliczenie ich do zebrań (art. 18), względnie cech wyłączających je z pod działania ustawy (art. 27), są publicznemi.

Zgromadzenia publiczne są poddane dalej idącym ograniczeniom, a przedewszystkiem obowiązkowi zgłoszenia (art. 6) względnie — uzyskania zezwolenia (art. 7), przyczem zgłoszone zgromadzenia mogą być przed rozpoczęciem zakazane (art. 9). Zgromadzenia niepubliczne (zebrania) nie wymagają zgłoszenia ani zezwolenia (art. 19), a tem samem nie mogą być uprzednio zakazane.

Nie ustalając specyficznych wymogów dla zaliczenia do zgromadzeń publicznych, czyli nie ustalając kryterjum „publiczności", ustawa nie zawiera także zakazu nadania zgromadzeniu pewnej cechy właściwej zgromadzeniom niepublicznym, a przez nadanie takiej cechy nie przestaje ono być zgromadzeniem publicznem, skoro nie posiada całego zespołu cech wymaganych dla zaliczenia go do kategorji niepublicznych.

Tem bardziej nadanie zgromadzeniu pewnych cech ustawą nie zakazanych i nie przewidzianych, jak np. cech zgromadzenia zamkniętego, w szczególności ustanowienie zaproszeń, kart wstępu, określenie kategorji uczestników i t. p., nie może uzasadnić ani wyłączenia z kategorji publicznych, ani zakazu takiego zgromadzenia.

Gdyby ustawa określiła w sposób pozytywny zarówno cechy „zgromadzeń", jak cechy „zebrań" oraz ustaliła warunki ich odbywania, przez co mogłaby powstać trzecia kategorja zgromadzeń, np. o cechach mieszanych, nie mieszcząca się w ramach żadnego z dwóch określeń przewidzianych w ustawie, wówczas możnaby z pewną słusznością wnioskować, że odbywanie zgromadzeń tej trzeciej kategorji, jako nieprzewidzianej ustawą, ulega zakazowi.

Ponieważ jednak ustawa przez pominięcie cech zgromadzeń publicznych zastosowała zasadę wyczerpującego podziału logicznego zgromadzeń, przeto: 1) z jednej strony, wszelkie zgromadzenia (nie wyłączone wyraźnie z pod działania ustawy) mieszczą się w granicach jednej z powyższych dwóch kategoryj, 2) z drugiej, wszelkiego typu zgromadzenia z pośród mieszczących się w zespole: publiczne — niepubliczne są dopuszczalne, 3) wreszcie zaliczenie do jednej z tych kategoryj ma znaczenie tylko dla określenia trybu nadzoru władz nad poszczególnem zgromadzeniem, względnie dla ustalenia zakresu przewidzianych ustawą wymogów do jego odbycia, nie zaś dla zadecydowania o dopuszczalności zakazu z tytułu cech właściwych tym kategorjom.

W tym stanie rzeczy należy dojść do wniosku, że rozważanie przez NTA cech zgromadzeń publicznych i niepublicznych dla zadecydowania kwestji dopuszczalności zakazu zgromadzenia z powodu rzekomego pomieszania tych cech i ustalenie tezy w tym zakresie było bezprzedmiotowe.

W. Czapiński

1499.

WOLNE ZAWODY.

Biura pisania podań — pojęcie zawodowości[1]).

1. W pojęciu zawodowości z art. 9 i 10 ustawy z 28 marca 1933 o biurach pisania podań poz. 269 Dz. Ust. nie musi mieścić się zarazem i czynnik zarobkowania jako nieodzowna przesłanka przypisania winy.

2. Działalność zawodową w rozumieniu pow. ustawy oznacza zatem stałe trudnienie się bez przepisanego zezwolenia w pewnym okresie czasu udzielaniem porad prawnych, pisaniem podań do władz, urzędów i prowadzeniem cudzych spraw.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 19 grudnia 1935 3 K. 1487/35.

...Błędny jest pogląd prawny kasacji, jakoby w pojęciu zawodo-

[1]) Por. OPA 1312/35.

wości, o którem mowa w art. 9 i 10 ustawy, traktującej o biurach podań oraz o zakazie udzielania porad prawnych i prowadzenia cudzych spraw (ustawa z 28 marca 1933 poz. 269), mieścił się zarazem i czynnik zarobkowania, jako nieodzowna przesłanka przypisania winy z wymienionych artykułów.

Jak już z samego tytułu pow. ustawy wynika, celem tej ustawy jest zakazanie wogóle, a nietylko odpłatnego udzielania porad prawnych i prowadzenia spraw cudzych przez osoby niekompetentne i nie posiadające zezwolenia władzy administracyjnej i sądowej. Ratio legis rzeczonej ustawy nie zacieśnia się bowiem, jak błędnie mniema oskarżony, do samej ochrony przed wyzyskiem osób szukających pomocy prawnej, zawodu adwokackiego zaś przed nieuczciwą konkurencją ze strony osobników, trudniących się zawodowo pisaniem podań do władz i urzędów. Takie zawodowe pisanie podań nastręcza w życiu i w obrocie prawnym szereg jeszcze innych niebezpieczeństw i szkód, którym zapobiec ma właśnie na celu rzeczona ustawa. Udzielanie „porady prawnej" wymaga z natury rzeczy od doradcy nietylko jego przygotowania oraz pewnego stopnia uzdolnienia w dziedzinie, w której ma udzielać porad, lecz niemniej i pełnych kwalifikacyj moralnych, poręczających udzielanie porad sumiennych i starannie wykonywanych, a przytem nie zakłócających prawidłowego toku urzędowania przez wnoszenie podań swawolnych i z gruntu bezzasadnych.

Temu celowi ma służyć właśnie wymagane w ustawie urzędowe uznanie, wyrażające się w koncesji władzy administracyjnej i sądowej, stanowiącej warunek legalności prowadzenia biura pisania podań. Działalność zawodową w rozumieniu pow. ustawy oznacza zatem stałe trudnienie się bez przepisanego zezwolenia w pewnym okresie czasu udzielaniem porad prawnych, pisaniem podań do władz, urzędów i prowadzeniem cudzych spraw.

Ta działalność bez względu na to, czy jest obliczona na dochód, czy prowadzona bez materjalnego zainteresowania, podpadnie pod sankcję art. 9 i 10 ustawy, jeżeli tylko będzie posiadała wogóle cel życiowy, nie koniecznie wyłączny czy główny w życiu doradzającego.

Zaskarżony wyrok w tem właśnie znaczeniu zawodową działalność oskarżonego bez błędu ustala, wobec tego kasację jako bezzasadną należało oddalić.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (54 arkusze druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Drukarnia „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3.